Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 3 7 / 2 0 2 5

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 29 de mayo de 2025.

Dictamen solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del Acuerdo de 10 de octubre de 2002, de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas y de la Resolución de 3 de abril de 2018 de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, iniciado a instancia de (...) (EXP. 191/2025 RO)*[*].

F U N D A M E N T O S

I

1. El presente Dictamen tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta resolutoria de un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante, LGT-, iniciado a instancia de (...), a fin de declarar la nulidad de pleno derecho: a) del Acuerdo de 10 de octubre de 2022, de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, por el que se ejecuta el fallo adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias -en adelante, TEAR- en su resolución de 31 de mayo de 2022, en cuya virtud se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el interesado *« (...) contra la desestimación presunta del recurso de reposición promovido contra la providencia de apremio PA20190175459, con número de justificaciones 6551800034080, por el Impuesto sobre Sucesiones, n.º de referencia 20130000646167»*, y se anula la providencia de apremio impugnada; y b) de la Resolución de 3 de abril de 2018, de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, por la que se acuerda la liquidación provisional n.º 00006461672013022,

[*] **Ponente: Sra. Navarro de Paz.**

en concepto de impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dimanante del expediente n.º 2013000646167 -y cuyo sujeto pasivo es el ahora reclamante-.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias; su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias -en adelante, LCCC-, en relación el primer precepto 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 y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el dictamen sea desfavorable a la misma. En efecto, la existencia de un dictamen favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho del Consejo Consultivo de Canarias es presupuesto habilitante para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio [art. 217.4, párrafo segundo 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 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 de la LPACAP.

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

Esta revisión de oficio procede contra actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 LGT -de similar contenido al art. 47.1 LPACAP- y que, además, sean firmes en vía administrativa; firmeza que se acredita en las actuaciones obrantes en el expediente.

4. La competencia para resolver el presente procedimiento administrativo de declaración de nulidad de pleno derecho *ex* art. 217 LGT le corresponde 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 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 adelante, LATC-, en relación con el art. 15 EATC y el art. 5.4 RGDLGT].

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

En este sentido, se ha de advertir que el plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presenta la solicitud por el interesado [art. 217.6 LGT]. Y 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].

Pues bien, en el supuesto analizado el procedimiento administrativo se inició a solicitud de persona interesada el día 7 de septiembre de 2023. De tal manera que, habiendo transcurrido el plazo legal de un año para notificar la resolución expresa del procedimiento, se ha de entender desestimada, por silencio administrativo, la solicitud instada por (...).

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].

6. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

II

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

1. Con fecha 27 de diciembre de 2013, (...) presenta ante la Administración Tributaria Canaria declaración de bienes dejados al fallecimiento de su madre -defunción que se produce el 6 de julio de 2013-, así como autoliquidación por el correspondiente impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que se reflejaba una base imponible real por importe de 621.826,87 € y una cuota tributaria a ingresar de 144.047,66 €.

2. En relación con la precitada autoliquidación, el 27 de julio de 2017 se inicia en la Agencia Tributaria Canaria un procedimiento de comprobación limitada, cuya Propuesta de Resolución, dictada en la misma fecha de 27 de julio de 2017, reflejaba una base imponible real de 1.341.335,97 € y una cuota resultante de 383.335.75 € [419.454,31 € con los intereses], que, una vez revisada en atención a las alegaciones presentadas por el interesado, propició una segunda propuesta de liquidación, de fecha 22 de diciembre de 2018, en la que se determinó una base imponible real de 1.058.004,54 € y un importe de liquidación de 312.688,69 €, ante la que también se presentaron alegaciones, dictándose, finalmente, resolución de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, de 3 de abril de 2018, en el mismo sentido e importe de la segunda propuesta más los intereses correspondientes, lo que originaba una diferencia con respecto a la autoliquidación del sujeto pasivo de 168.637,03 €.

3. No habiendo sido satisfecha la deuda en periodo voluntario de ingreso, por la Administración de Recaudación de Las Palmas se acuerda requerir al contribuyente -mediante el dictado de la providencia de apremio n.º PA2019175459- el importe total de 185.500,73 €. Ante la notificación -el 30 de octubre de 2019- de esta providencia de apremio, se promueve por el interesado recurso de reposición el 5 de noviembre de 2019, en el que se manifiesta que, tras la presentación de alegaciones, en el mes de febrero de 2018, a la segunda propuesta de resolución -de 22 de diciembre de 2017- del procedimiento de comprobación limitada mencionado, no tuvo

conocimiento de acción alguna por la Administración hasta que recibió la citada providencia de apremio PA2019175459.

Ante la desestimación presunta del recurso de reposición, se interpone por el contribuyente reclamación económico-administrativa el 11 de marzo de 2020, abriéndose por el TEAR el procedimiento n.º 35-00982-2020. El TEAR estima la reclamación interpuesta con fecha 31 de mayo de 2022, anulando la providencia de apremio impugnada, esencialmente por no resultar acreditado, atendiendo a los datos consignados en la diligencia confeccionada por el agente notificador, que las tentativas de notificación -efectuadas en el domicilio al que siempre habían llegado las notificaciones de las sucesivas propuestas de liquidación y la propia providencia de apremio-, fueran realizadas en los horarios preceptivos señalados en la normativa vigente en materia de procedimiento administrativo.

En su Resolución, el TEAR señala expresamente que *« (...) en consecuencia, debe anularse la providencia de apremio cuestionada, de conformidad con lo señalado en la letra c) del artículo 167.3 de la LGT, antes transcrito, remitiéndose las actuaciones a voluntaria, sin perjuicio de que pueda ser decretada de oficio la prescripción del derecho a liquidar, caso de ser apreciada su concurrencia».*

4. A la vista de la Resolución del TEAR citada en el apartado anterior, la Administración de Recaudación de Las Palmas ordena la anulación de la providencia de apremio y ejecuta la devolución del importe ingresado como consecuencia de ésta [25.558,52 €, más intereses de demora].

Asimismo, con fecha 10 de octubre de 2022 la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas dicta *«Acuerdo de ejecución de (la) Resolución»* del TEAR de 31 de mayo de 2022, por el que se reponen las actuaciones al periodo voluntario de pago, notificando, nuevamente, la liquidación provisional n.º 00006461672013022 -sustituyendo las cartas de pago- y abriendo un nuevo plazo voluntario de ingreso.

En este Acuerdo de 10 de octubre de 2022 se señala, expresamente, que contra dicho acto administrativo y la liquidación provisional -que no agotan la vía administrativa-, se podrá interponer, en el plazo de un mes, recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de cualquier otro recurso que se estime pertinente.

Consta en las actuaciones la notificación del precitado acuerdo al interesado con fecha 21 de octubre de 2022.

Por lo demás, y como se indica en la Propuesta de Resolución, «no existe constancia de que contra dicho acto se interpusiera ninguno de los recursos mencionados, por lo que, al vencimiento del plazo comunicado para su interposición, ha de considerarse que firmeza (sic) la resolución impugnada».

III

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

1. El presente procedimiento administrativo de revisión de oficio se inicia mediante escrito -con registro de entrada en la Agencia Tributaria Canaria el día 7 de septiembre de 2023- interpuesto por (...) contra el Acuerdo de 10 de octubre de 2022, de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, por el que se ejecuta y da cumplimiento al fallo adoptado por el TEAR en su resolución de 31 de mayo de 2022, en cuya virtud se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el interesado *« (...) contra la desestimación presunta del recurso de reposición promovido contra la providencia de apremio PA20190175459, con número de justificaciones 6551800034080, por el Impuesto sobre Sucesiones, n.º de referencia 20130000646167»*, y se anula la providencia de apremio impugnada.

Asimismo, se interesa la declaración de nulidad de la Resolución de 3 de abril de 2018, de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, por la que se acuerda la liquidación provisional n.º 00006461672013022, en concepto de impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dimanante del expediente n.º 2013000646167.

En este sentido, el reclamante solicita «que se anule el Acuerdo de Ejecución recurrido, por cuanto el mismo no es conforme a Derecho»; «que se anule la liquidación recurrida, por cuanto que la misma no es conforme a Derecho, por estar prescrito el derecho a liquidar de la Administración»; y «que se ordene la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas junto con sus correspondientes intereses de demora».

2. Consta en el expediente la emisión -con fecha 28 de febrero de 2024-, de informe por parte de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas en relación con la declaración de nulidad instada por el interesado [art. 5.2 RGDLGT].

3. Con fecha 13 de mayo de 2024 se acuerda la apertura del trámite de audiencia al interesado para 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. 271.4 LGT en relación con el art. 5.3 RGDLGT].

Dicho trámite consta debidamente notificado al interesado con fecha 23 de mayo de 2024.

4. Con fecha 4 de junio de 2024 se formula escrito de alegaciones por parte del interesado.

5. Con fecha 2 de abril de 2025 se emite Propuesta de Resolución de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, por la que se resuelve *« (...) que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de (la) liquidación provisional nº 00006461672013022, con número de justificante asignado 6501280305396 -dictada en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el expediente 20130000646167, por Resolución de 3 de abril de 2018 de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas- y de los actos posteriores que deriven de la misma, instado por (...) ».*

6. Mediante oficio, con registro de entrada en este Organismo consultivo el día 21 de abril de 2025, se solicita la evacuación del dictamen preceptivo del Consejo Consultivo de Canarias [arts. 11.1.D.b) y 12.3 LCCC en relación con el art. 217.4 LGT y el art. 6 RGDLGT].

IV

Una vez examinado el contenido del expediente instruido, así como los argumentos esgrimidos por el órgano instructor, se entiende que la Propuesta de Resolución sometida a la consideración de este Consejo Consultivo de Canarias es conforme a Derecho.

A este respecto se ha de indicar que, en el presente caso, el interesado no sólo no invoca causa legal alguna en la que fundamentar su pretensión revisora -de entre las previstas en el art. 217 LGT-, sino que, además, pretende hacer valer motivos impugnatorios [como la prescripción del derecho de la Agencia Tributaria Canaria a practicar la correspondiente liquidación o la caducidad del procedimiento instruido] que, aparte de no constituir causas de nulidad -sino, en todo caso, de anulabilidad-, no fueron oportunamente alegados a través de la vía de los recursos ordinarios y/o las reclamaciones económico-administrativas pertinentes. Por lo que la revisión de oficio no puede constituirse, en este caso, en una especie de instrumento supletorio para anular actos -firmes- que no fueron recurridos en plazo [cuando el interesado podía -y debía- recurrirlos a través de las vías ordinarias-], ni para reavivar plazos fenecidos.

En este sentido, resulta obligado compartir los razonamientos jurídicos contenidos en la Propuesta de Resolución al señalar cuanto se expone a continuación -Fundamentos de Derecho tercero a séptimo-:

«TERCERO. El presente procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho ha sido iniciado a instancia de (...), de conformidad con la potestad establecida en el artículo 217. 2. b) de la LGT.

No cita el interesado la causa de nulidad a la que pretende acogerse.

Según la STSJ de Canarias, de 20/12/2019, proc. N.º 245/2018, la acción de nulidad exige imperativamente que se alegue una de las causas de nulidad radical que enumera el artículo 217.1 de la LGT, porque sólo procede examinar la concurrencia de las invocadas sin posibilidad de acudir a razones distintas. Según el TSJC, tal fundamento se encontraría en dos Sentencias del Tribunal Supremo (de 28/2/17, rec. n.º 1058/2016 y de 19/2/18, rec. n.º 122/2016).

La Sentencia 254/2021 del Tribunal Supremo de 24/02/2021, rec. 8075/2019, va incluso más allá, y admite que el órgano competente para la revisión de oficio pueda acordar motivadamente la inadmisión de la solicitud de nulidad si no se invoca una concreta causa de nulidad de las contempladas en su normativa reguladora. Y señala que "nuestra jurisprudencia ha venido declarando de forma inconcusa que los defectos formales, también de quienes hacen peticiones a las Administraciones, deben examinarse con carácter restrictivo, debiendo evitar declarar la ineficacia de las peticiones de parte por excesivo rigor formal, siempre y cuando de lo existente quede patente la finalidad pretendida".

Lo que parece evidente de la solicitud del interesado es que, sin citar la causa vulnerada, pretende la nulidad con motivo de la eventual caducidad del procedimiento de comprobación limitada que dio lugar a la liquidación impugnada y la consiguiente prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

Intentando evitar el rigor formal que conllevaría la inadmisión de la pretensión, procede analizar la misma, en aras al principio de buena fe y confianza legítima que debe ser respetado por las Administraciones Públicas, según aparece regulado en el artículo 31.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público; principio que según ha manifestado el Tribunal Supremo, entre otras en su sentencia de 27 de octubre de 2001, exige que la Administración tramite el correspondiente procedimiento de revisión de oficio.

CUARTO. Sin embargo, no ha de olvidarse tampoco que la nulidad absoluta, radical o de pleno derecho constituye el grado máximo de invalidez de los actos administrativos que contempla el ordenamiento jurídico, reservándose para aquellos supuestos en que la legalidad se ha visto transgredida de manera grave, de modo que únicamente puede ser declarada en situaciones excepcionales que han de ser apreciadas con suma cautela y prudencia, sin que pueda ser objeto de interpretación extensiva (así lo ha venido

manifestando el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en sus Sentencias de 17 de junio de 1987, 1987\6497; de 13 de octubre de 1988, 1988\7977; de 10 de mayo de 1989, 1989\3812; de 22 de marzo de 1991, 1991\2250; de 5 de diciembre de 1995, 1995\9936; de 6 de marzo de 1997, 1997\2291; de 26 de marzo de 1998, 1998\3316; y de 23 de febrero de 2000, 2000\2995). Estas cualidades que han de acompañar al ejercicio de la potestad revisora responden a la necesidad de buscar un justo equilibrio entre el principio de seguridad jurídica, que postula el mantenimiento de derechos ya declarados, y el de legalidad, que exige depurar las infracciones del ordenamiento jurídico.

Quiere esto decir que no todos los vicios alegables en vía ordinaria de recurso o contencioso administrativos son relevantes en sede de revisión de oficio, sino sólo los específicamente recogidos en el apartado primero del citado artículo que son considerados de especial gravedad:

a) Los que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Los que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Los que tengan un contenido imposible.

d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Los 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 voluntad de los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición o rango legal.

Queda reservada la nulidad para la eliminación de actos que contienen vicios de tal entidad que trascienden el puro interés de la persona sobre la que inciden los efectos de estos y repercuten sobre el orden general, resultando ser "de orden público", lo cual explica que pueda ser declarada de oficio tanto por la Administración como por los Tribunales, debiendo hacerse tal pronunciamiento de forma preferente, en interés del ordenamiento mismo.

La revisión de oficio constituye un cauce de utilización excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver contra sus propios actos, dejándolos sin efecto. De ahí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella es sólo posible cuando

concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos.

(...)

QUINTO. La Administración de Recaudación y la Administración de Tributos Cedidos, al ejecutar el Acuerdo del TEAR de 31 de mayo de 2022, se ajusta escrupulosamente al dictado del artículo 66.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley Tributaria en materia de revisión administrativa (RGRVA en lo sucesivo) que establece que "los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos". El TEAR no impone en ningún momento la prescripción solicitada por el interesado en la puesta de manifiesto para alegaciones a que hace referencia el TEAR en el antecedente de hecho segundo de su Acuerdo, porque únicamente se pronuncia taxativamente sobre la irregularidad cometida en la notificación de la liquidación. El TEAR sólo señala expresamente que se remitan nuevamente de la fase ejecutiva a la fase voluntaria las actuaciones, y sobre la prescripción planteada remite la decisión al órgano administrativo correspondiente. Dice el TEAR, literalmente, en el Fundamento de derecho Cuarto de su acuerdo: " (...) debe anularse la providencia de apremio cuestionada de conformidad con lo señalado en la letra c) del artículo 167.3 de la LGT, antes transcrito, remitiéndose las actuaciones a voluntaria, sin perjuicio de que pueda ser decretada de oficio la prescripción del derecho a liquidar, caso de ser apreciada su concurrencia". No declara en ningún momento, ni la nulidad ni la prescripción de la liquidación, sino que considera anulable la notificación efectuada.

En ese sentido, la Administración de Tributos Cedidos, considerando que no existe motivo para la prescripción, actúa conforme tiene señalado el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de julio de 2021, rec. 1182/2020: "vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que le puso fin, esto es, cuando se anula la liquidación por un vicio formal, sin perjuicio de la conservación de los actos producidos en la tramitación que no se hayan visto afectados, lo que existe es una marcha atrás del mismo procedimiento original seguido, no existe un nuevo procedimiento, sino que se persigue reparar la quiebra formal determinante de la anulación. Por tanto, la Administración se coloca en dicho momento procedimental y debe de culminar dicho procedimiento en el plazo que le resta para agotar los plazos dispuestos al efecto, puesto que en otro caso se desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho nemo auditur propriam turpitudinem allegans (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza)".

El contribuyente, si no estaba de acuerdo con el criterio del TEAR debió haber interpuesto recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el plazo de dos meses.

Y, posteriormente, si no estaba conforme con el Acuerdo de ejecución de 10 de octubre de 2022 por el que la Administración de Tributos Cedidos, tal como dispuso el TEAR, retrotrajo las actuaciones a la fase voluntaria la Resolución del TEAR en el que se fundamentaba el criterio de la Administración de que no se había producido la prescripción del derecho a liquidar, debió haber interpuesto el recurso de ejecución que recoge el artículo 241.ter de la LGT (que señala: "1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas. 2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso (...) "). O, de otro modo, comoquiera que con el Acuerdo de ejecución se incorporaba la liquidación dictada el 3 de mayo de 2018 -esta vez notificada en mano del propio interesado-, que también recogía en su Fundamento de derecho cuarto el motivo por el que no se podía considerar caducado el procedimiento, y que ofrecía el pie de recurso correspondiente, debió haber interpuesto recurso de reposición contra esta liquidación o reclamación Económico-administrativa ante el TEAR.

Porque es un hecho irrebatible que el interesado recibe el 21 de octubre de 2022, en su domicilio fiscal -por cierto, el mismo donde se había intentado infructuosamente notificar inicialmente la misma liquidación- el Acuerdo de ejecución de 10 de octubre de 2022.

SEXTO. Adquiere en este punto especial relevancia la mención a este carácter restrictivo de la utilización del procedimiento de nulidad -al que se suma, como se ha dicho, el carácter restrictivo de admisión de solicitudes de nulidad que no invocan una concreta causa de las establecidas en el procedimiento-, porque el interesado tuvo oportunidad de acudir a los procedimientos ordinarios correspondientes.

No lo hizo y dejó que adquiriera firmeza el acto administrativo cuya nulidad ahora se pretende. Y ya de entrada, este hecho supone un ejercicio del derecho contrario a la buena fe -agravado, conviene reiterar, por el carácter doblemente restrictivo de la pretensión de nulidad que se insta-, como tiene reconocido reiteradamente el Consejo Consultivo de Canarias, entre otros, en su Dictamen 273/2023, «el procedimiento de revisión de actos nulos no puede convertirse en un expediente para abrir un nuevo periodo que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo judicial ya periclitado, cuando el interesado ha tenido la oportunidad de intentarlo en el momento procedente, pese a lo cual, como ha ocurrido en el presente caso, ha dejado precluir los plazos legales, para luego perseguir tardíamente la anulación del acto al margen del sistema de recursos ordinarios sometido a plazos taxativamente exigibles para tal anulación» (Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre).

En efecto, la pretendida declaración de nulidad se fundamenta en causas (...) que pudieron y debieron haber sido objeto de alegación en vía administrativa y/o contencioso-administrativa; sin que resulte pertinente hacerlas valer ahora -una vez que el interesado

dejó transcurrir voluntariamente los plazos legales para impugnar la actuación administrativa-, en un procedimiento excepcional, tasado y de interpretación restrictiva como es la revisión de oficio. Y es que tal proceder contradice la exigencia general de que los derechos se ejerzan de buena fe [art. 7.1 del Código Civil], lo que es un expreso límite legal -según el art. 110 LPACAP- a la acción de nulidad que los arts. 106.1 LPACAP y 217 LGT confieren a los ciudadanos».

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2005, recurso núm. 2151/2002 había señalado, con referencia a la nulidad en materia administrativa que "la posibilidad de solicitar la revisión de un acto nulo por la extraordinaria vía del artículo 102.1, no puede constituir una excusa para abrir ese nuevo período que posibilite el ejercicio de la acción del recurso administrativo o judicial de impugnación del mismo, ya caducada, cuando el administrado ha tenido sobrada oportunidad de intentarlo en el momento oportuno. Y precisamente a esta circunstancia se refiere el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común cuando condiciona el ejercicio de la acción de revisión del artículo 102 -aun en los casos de nulidad radical del artículo 62.1- a que no resulte contrario a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares u otras circunstancias similares" (los artículos 106, 102 y 62.1 hoy están ubicados, con el mismo alcance en los artículos 110, 106 y 47, respectivamente, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre).

SÉPTIMO. Pero es que, además, se pretende traer al instituto de la nulidad en el ámbito tributario dos motivaciones, la caducidad y la prescripción, que no pueden ser acogidas en este procedimiento por una doble motivación:

Primero, porque no pueden ser encuadrados los motivos de caducidad o de prescripción en las causas de nulidad contempladas en el artículo 217.1 de la LGT.

Segundo, porque en el ámbito tributario el principio de seguridad jurídica, que comporta el carácter restrictivo de la causa de nulidad, tiene una incidencia aún mayor que en otros ámbitos de la Administración, al enlazar directamente con el deber constitucional de todos los ciudadanos de contribuir con arreglo a su capacidad económica.

Respecto a la primera de estas dos afirmaciones hay que proclamar que sigue vigente el criterio del Tribunal Supremo que ha mantenido que "no pueden enmascararse como nulidades plenas, lo que constituyen meros vicios de anulabilidad". Así se recogía en las SSTS de 4 de julio de 2013, proc. 501/2012) y 16 de julio de 2013, proc. 499/2012. La primera de ellas apuntaba a un procedimiento sancionador en materia administrativa: "En lo que concierne a la alegación de caducidad del expediente sancionador, por haber transcurrido el plazo de doce meses previsto en el artículo 34 de la Ley 25/1988, de 29 de julio, de Carreteras, en la redacción introducida por el artículo 74 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, estimamos que la invocación de esta causa de impugnación de la Orden del Ministro de Fomento de 9 de julio de 2009, no justifica la apertura del procedimiento de revisión de los actos administrativos

nulos de pleno derecho, regulado en el artículo 102 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por cuanto consideramos que en el supuesto enjuiciado no resulta manifiesto que concurra en al actuar administrativo el presupuesto de lesión de los derechos y libertades o el de prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido a que alude el artículo 62.1 a) y e) del referido texto legal". La segunda se pronunciaba también claramente en el mismo sentido: "en lo que concierne a la alegación de caducidad del expediente sancionador, por haber transcurrido el plazo de doce meses previsto en el artículo 34 de la Ley 25/1988, de 29 de julio, de Carreteras, en la redacción introducida por el artículo 74 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, estimamos que la invocación de esta causa de impugnación de la Orden del Ministro de Fomento de 9 de julio de 2009, no justifica la apertura del procedimiento de revisión de los actos administrativos nulos de pleno derecho".

E incluso cuando el Tribunal Supremo ha apuntado que también pudiera señalarse que la caducidad podría implicar la invalidez de fondo de la resolución dictada, como hace en la sentencia dictada por la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2018, recaída en el recurso de casación 2054/2017, tal criterio no tendría alcance general. Así lo ha interpretado la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, de la Audiencia Nacional, en sentencia de 31 de mayo de 2019, dictada en el recurso número 82/2018, en el que se invocaba por la recurrente la doctrina sentada por la primera, señalando en su Fundamento Quinto:

" (...) Respecto de la cuestión atinente a si la caducidad del procedimiento de comprobación limitada del que se deriva la liquidación constituye o no un motivo de nulidad de pleno derecho residenciable en el art. 217 LGT a los efectos de fundamentar en ella un recurso extraordinario de revisión, compartimos la fundamentación jurídica de la Sentencia apelada. Debemos recordar que esta Sala ha venido sosteniendo de manera reiterada que la solicitud de revisión de la liquidación provisional fundamentada en la caducidad del procedimiento de comprobación limitada (art. 139, en relación con el art. 104 de la LGT}, tampoco podría servir de fundamento para la admisión a trámite de la solicitud de nulidad por carecer manifiestamente de fundamento, dado que, aunque la liquidación provisional, cuya nulidad de pleno derecho se propugna, no hubiera sido impugnada en vía administrativa ni económico-administrativa, la revisión de la misma a instancia de la interesada por el procedimiento especial regulado en el art. 217 en relación con el art. 213.1 de la LGT, se encuentra supeditada a la efectiva concurrencia de alguno de los supuestos taxativamente establecidos en dicho art. 217. Pues bien, en el caso examinado, la solicitud de nulidad de pleno derecho de que se trata carecía manifiestamente de fundamento y no se encontraba basada en ninguno de aquellos supuestos de nulidad.

Para terminar, cumpla manifestar que, a juicio de esta Sala, la Sentencia dictada por la Sala 3º del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2018, recaída en el recurso de casación

2054/2017, referida al artículo 42.2 de la Ley General de Subvenciones (RCL 2003, 2684), viene a afirmar que la declaración de caducidad de un procedimiento ha de tener como lógica consecuencia la invalidez de la resolución de fondo dictada en el mismo, pero no concluye que la caducidad constituya un motivo de nulidad de pleno derecho invocable para fundamentar una solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias (...) ".

También, más recientemente, se han producido pronunciamientos en el mismo sentido restrictivo en diferentes Tribunales Superiores de Justicia.

Así, la Sentencia dictada por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 14 de diciembre de 2022 (Rec. 401/2022) señalaba:

"Al amparo del artículo 217 de la LGT no se invocan motivos de nulidad radical sino de mera anulabilidad, que se plantean desde una perspectiva propia de legalidad formal ordinaria y no de nulidad de pleno derecho, sin siquiera llegar a mencionar cuáles son los vicios absolutos apreciados en el procedimiento, pues no cabe olvidar que el artículo 217 de la LGT configura un procedimiento tasado en sus motivos de nulidad en los que no caben los alegados por la demanda, sin que se aprecien causas de nulidad enmarcables en dicha norma, pues la caducidad procedimental no puede inscribirse en el apartado e) de la citada norma legal (...) ".

Tampoco son acertadas las menciones de la demanda de dos sentencias del Tribunal Supremo, pues ambas resoluciones vienen referidas a la normativa de subvenciones y fueron dictadas por la Sección Tercera de la Sala Tercera, que no se ocupa del específico D. Tributario (...) ".

En el mismo sentido, la sentencia de la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 13 de diciembre de 2022 {Rec.1169/2020):

" (...) Los actores, en la demanda, relatan los avatares de la liquidación del impuesto y alegan que la Administración, en la tercera liquidación de 20 de agosto de 2014, trata de imponer en un procedimiento nulo de pleno derecho unos valores que ya han sido en dos ocasiones anulados por el TEAR por arbitrarios e injustificados. La nulidad de pleno derecho de este procedimiento es consecuencia de su caducidad, ya que desde la presentación de las alegaciones contra la propuesta de liquidación el 10 de octubre de 2014 no tuvieron ninguna noticia de la tramitación hasta que el 14 de enero de 2016 empezaron a recibir las notificaciones de la resolución de compensación fechada el 3 de septiembre de 2015, sin que les haya sido jamás notificada la liquidación de 20 de agosto de 2014 (...) .

El procedimiento de comprobación limitada del que deriva este litigio hubo caducado sin duda por el transcurso de más de seis meses entre su inicio y la notificación de la liquidación que lo ponía fin (arts. 104 y 139.1 LGT). Ahora bien, la caducidad del procedimiento no

constituye una causa de nulidad de pleno derecho de las previstas en el art. 217 LGT, sino, a estos efectos, de mera anulabilidad (STS 1745/2016, de 13 de julio, RC 3690/2015). Por esta razón, la caducidad debió hacerse valer mediante los recursos ordinarios que cabían contra la liquidación (...) ".

Con todo, no siendo susceptible de ser analizada la caducidad instada en el seno de este procedimiento de nulidad, pierde sentido la petición que hace el interesado en el trámite de audiencia de este, instando la ampliación del expediente administrativo para que se incluya en el mismo la fecha en que se solicitó el dictamen de peritos, a los efectos de que se acredite la caducidad del procedimiento de comprobación limitada que culminó con la liquidación impugnada.

En cuanto a la prescripción, una vez consentida la firmeza del acto, tampoco puede considerarse que se encuentre inserta en alguna de las causas de nulidad. Ni siquiera podría considerarse que se haya producido lesión alguna de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, pues como dice la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 05/05/2022, rec 535/2020, "no puede considerarse que se produzca vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido por el art. 24 de la Constitución Española, pues es la propia inactividad del recurrente, al no presentar los recursos de reposición en el plazo legalmente previsto, lo que impide entrar a analizar la procedencia o no del acuerdo que se impugnó en dichos recursos de reposición, por haber adquirido firmeza". La referida sentencia acude en sus argumentos a la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2006, rec. 3417 /2001, que señala expresamente que "la prescripción no puede aplicarse a un acto administrativo firme" y a la Sentencia del mismo Tribunal Supremo de 5 de abril de 2005, rec. 8000/2000, que señala no pueden examinarse en el ámbito jurisdiccional los motivos de fondo, si el acto es firme por haberse inadmitido un recurso administrativo por su extemporaneidad».

En definitiva, y a la vista de los argumentos expuestos con anterioridad, se entiende que procede dictaminar favorablemente la Propuesta de Resolución, desestimatoria de la nulidad, sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución sometida a la consideración jurídica de este Consejo Consultivo de Canarias es conforme a Derecho, por las razones expuestas en el Fundamento IV del presente Dictamen, por lo que no procede declarar la nulidad de pleno derecho del acto que se pretende.