



Consejo Consultivo de Canarias

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

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 29 de julio de 2026.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Orden del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho de la Liquidación Provisional n.º 00002718872013011 dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en el seno del procedimiento de comprobación limitada n.º 20130000271887, así como el resto de actos administrativos dictados (EXP. 278/2026 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 29 de junio de 2026, tiene por objeto el análisis jurídico de la Propuesta de Resolución 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 (...), (...) y (...), a fin de declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, así como el resto de actos administrativos dictados.

2. La legitimación para 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 resulta 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

* Ponente: Sra. de León Marrero.

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 (en adelante, RGGI).

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 expreso 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.

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.

II

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

- Con fecha 29 de octubre de 2012, falleció (...),, habiendo otorgado testamento abierto en fecha 28 de septiembre de 2012. Conforme el testamento, el causante dispuso de sus bienes con el siguiente reparto: legó a su esposa, (...), la cuota legal; a sus tres hijas ((...), (...) y (...)), una serie de bienes y a sus nietos, (...) y (...), hijos de (...), otros bienes. Además, instituyó a estos últimos como herederos universales respecto del remanente de sus bienes y derechos.

- Con fecha 29 de abril de 2013, (...), abogado y actuando como representante, presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) sin ingreso de (...), (...) y (...) No consta la presentación de la autoliquidación de (...) ni de sus hijos (...) y (...).

- Con fecha 8 de mayo de 2013, el citado representante presentó escrito ante la Dirección General de Tributos por el que comunicó haber promovido ante el Juzgado de Primera Instancia de Granadilla de Abona, en fecha 2 de mayo de 2013, un procedimiento judicial de división de la herencia, con la previa liquidación de la sociedad de gananciales, con ocasión de la aparente litigiosidad en la partición de la herencia entre sus representadas y el resto de causahabientes.

- Con fecha 28 de enero de 2015 el Juzgado de Primera Instancia de Granadilla de Abona, mediante Sentencia 10/2015 de 28 de enero de 2015, estimó parcialmente las pretensiones de la demandante declarando como bienes gananciales y, por tanto, pertenecientes al activo del inventario de la sociedad de gananciales, dos fincas donadas en vida a (...) y (...), así como un tercio del saldo positivo de las cuentas corrientes, declarando los dos tercios restantes como saldos de titularidad exclusiva de los nietos. Contra la Sentencia (...) interpuso recurso de apelación.

Este recurso fue resuelto por Sentencia de la Audiencia Provincial n.º 357/2018, de 6 de julio, que estimó las pretensiones de (...) y declaró como bienes gananciales la totalidad del saldo de las cuentas corrientes, aunque en ellas figurasen como cotitulares conjuntos y solidarios (...) y (...).

- Con fecha 27 de octubre de 2015, la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife dictó los oportunos requerimientos dirigidos a la presentación de las autoliquidaciones por el ISD dirigidos contra (...) y sus hijos, que fueron notificados a sus destinatarios el 11 de noviembre de 2015.

- El 8 de marzo de 2016 se notificó a (...), (...) y (...) el inicio de un procedimiento de comprobación limitada (n.º exp: 20130000271887) con la notificación de las correspondientes propuestas de liquidación. Junto con las propuestas, se acompañaron los informes de valoración de los bienes de la masa hereditaria. Con la notificación se procedió a la apertura de un plazo de 15 días hábiles para presentar alegaciones.

- El 29 de marzo de 2016, tuvo entrada en el registro de la Agencia Tributaria Canaria escrito de alegaciones presentado por el representante de los interesados en el que manifestaron, de una parte, la improcedencia de liquidar el ISD en tanto que

la liquidación de la sociedad de gananciales se encontraba bajo litispendencia (aportando, a tales efectos, la Sentencia 10/2015 de 28 de enero de 2015 del Juzgado de Primera Instancia de Granadilla de Abona) y, de otra parte, la disconformidad con las valoraciones consignadas en los informes de valoración que acompañaron las propuestas.

- Con fecha 28 de abril de 2016 se notificó a (...), (...) y (...) liquidación provisional N.º 00002718872013011 resolutoria del procedimiento de comprobación limitada, con las referencias documentales siguientes: LIQSU2013000027188701 ((...)), LIQSU2013000027188703 ((...)) y LIQSU2013000027188702 ((...)), siendo recogidas todas ellas por (...) En ellas, la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife desestima las alegaciones presentadas por los interesados, por un lado, legitimando la práctica de las liquidaciones, aún constante la sociedad de gananciales, bajo la aplicación del artículo 1.404 del Código Civil; y, por el otro, confirmando la motivación de los informes de valoración.

En relación con la primera de las alegaciones, expresamente se señaló: *«El artículo 1404 del Código Civil dispone que “Hechas las deducciones en el caudal inventariado que prefijan los artículos anteriores, el remanente constituirá el haber de la sociedad de gananciales, que se dividirá por mitad, entre marido y mujer o sus respectivos herederos”. Es decir, el patrimonio final de la sociedad de gananciales debe dividirse en dos partes equivalentes, una de las cuales será para el cónyuge sobreviviente y la otra para los herederos. Esta última formará parte de la masa hereditaria y su adquisición por los herederos constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De acuerdo con lo anterior, esta Administración de Tributos ha liquidado, por una parte, conforme a la autoliquidación practicada con fecha 29/4/2013, en cuyo modelo 660, firmado entre otros por (...), viuda del fallecido, se relacionaban todos los bienes que forman parte de la herencia, y por otra parte, de conformidad con el testamento, según lo dispuesto en el artículo 9 de la ley del impuesto».*

En estas liquidaciones provisionales se giró el importe de la cuota por ISD no ingresada junto con los intereses de demora devengados por los siguientes importes: 40.574,35 € a (...), 5.339,34 € a (...) y 5.724,52 € a (...).

Los interesados no interpusieron recurso de reposición o reclamación económico-administrativa alguna.

- Con fecha 20 de octubre de 2016, ante la falta de ingreso de las deudas tributarias liquidadas en periodo voluntario, se inició el procedimiento de apremio

(exp. n.º 20180000575959) mediante la notificación de las correspondientes providencias de apremio.

Transcurrido el periodo voluntario de pago, la Administración de Recaudación de Santa Cruz de Tenerife dictó diversas diligencias de embargo a los tres interesados, en su mayoría infructuosas.

- Con fecha 10 de septiembre de 2019, los interesados interpusieron recurso extraordinario de revisión por entender que las liquidaciones por el ISD se han practicado sobre un caudal hereditario que aún no ha sido percibido por estar pendiente de liquidación la sociedad de gananciales a la cual se encuentra adscrito. A tales efectos aportaron la Sentencia 357/2015, de 6 de julio, dictada por la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife donde se declaraban todos los bienes del caudal como gananciales.

En fecha 3 de mayo de 2022, el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución declarando la inadmisibilidad por extemporaneidad del recurso extraordinario de revisión, sin entrar en el fondo.

- Con fecha 25 de octubre de 2024, (...), (...), (...), (...), (...) y (...) convinieron en formalizar escritura notarial de liquidación de la sociedad de gananciales, de aceptación de herencia y adjudicación de los bienes dispuestos en testamento por (...), así como declaración de obra nueva y división en régimen de propiedad horizontal de una serie de propiedades.

III

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

- Con fecha 31 de julio de 2025, se presenta escrito por el representante de los interesados donde se solicita la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos dictados en los expedientes de comprobación limitada (n.º exp:20130000271887) y del procedimiento de apremio consecutivo (n.º exp: 20180000575959) fundada en las causas previstas en el art. 217.1. a) y e) LGT, al considerar que se han vulnerado los Derechos fundamentales de tramitación de un procedimiento con todas las garantías debidas y de defensa, causando indefensión.

Los interesados estiman que la Agencia Tributaria Canaria, a pesar de tener conocimiento de la existencia de un procedimiento judicial planteado entre los herederos por las diferencias existentes entre ellos respecto de los bienes que

componían el caudal hereditario y el reparto de los mismos, no dio cumplimiento ni a lo dispuesto en la legislación tributaria en cuanto a la suspensión del plazo para presentar la autoliquidación del impuesto de sucesiones ni a la suspensión de cualquier inicio de procedimiento inspector o de comprobación limitada, mientras se encontrase interpuesta una demanda judicial por la que los herederos discuten cuáles son los bienes que componen el caudal hereditario, según establece el art. 69.1 y 2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Sostienen que, al no suspender el procedimiento de liquidación, la Administración tributaria autonómica ha vulnerado su derecho de defensa y a la tramitación de un procedimiento con todas las garantías debidas y esenciales, causándoles indefensión, puesto que del procedimiento judicial de división de herencia puede determinarse otra base imponible distinta o adjudicación de bienes distintos de los que pone el testamento.

- Con fecha 11 de febrero de 2026 se emite informe por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, relativo a los antecedentes que fueron relevantes para resolver el procedimiento de comprobación limitada en el que recayó la liquidación provisional cuya declaración de nulidad solicitan los interesados.

- Con fecha 20 de febrero de 2026 se concede trámite de audiencia, cuya notificación fue intentada en varias ocasiones y, además, una vez practicada, se solicita ampliación del plazo por parte del representante de los interesados. Finalmente, con fecha 27 de abril de 2026 se presenta escrito de alegaciones en el que, en síntesis, se reproducen los argumentos esgrimidos en la solicitud inicial de declaración de nulidad.

- Finalmente, con fecha 18 de junio de 2026 se emite Propuesta de Orden de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, en que se propone que no procede declarar la nulidad de pleno Derecho de la Liquidación Provisional n.º 00002718872013011 dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en el seno del procedimiento de comprobación limitada n.º 20130000271887, así como el resto de actos administrativos dictados.

IV

1. Como ya se ha señalado, los interesados instan que se declare la nulidad de pleno derecho de los actos impugnados fundada en las causas previstas en el art.

217.1. a) y e) LGT, al considerar que se han vulnerado los Derechos fundamentales de tramitación de un procedimiento con todas las garantías debidas y de defensa, causando indefensión, con base en los argumentos que ya han quedado expuestos en el anterior Fundamento de este Dictamen.

2. La Propuesta de Resolución por su parte desestima la declaración de nulidad instada, sosteniendo que la liquidación provisional dictada en el seno del procedimiento de comprobación limita no incurre en ninguna de las causas de nulidad tipificadas en el art. 217.1 a) y e) LGT.

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 Resolución, se considera que la misma es ajustada a Derecho.

3.1. En primer lugar, se esgrime como causa de nulidad la prevista en el art. 217.1, letra a) LGT, esto es, actos *«que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional»* [de idéntico contenido a la prevista en el art. 47.1, letra a) LPACAP] y que se vincula con el derecho fundamental reconocido por el art. 24.1 de la Constitución Española (CE).

Sostienen a este respecto los interesados la continuación de las actuaciones derivadas del procedimiento de comprobación limitada, una vez conocido por la Administración tributaria que se encontraba pendiente el procedimiento judicial de liquidación de la sociedad de gananciales, les ha generado indefensión, vulnerándose con ello su derecho a la defensa (art. 24 CE).

Pues bien, como también hemos señalado, entre otros, en nuestro reciente Dictamen 170/2026, de 11 de mayo, «el mandato constitucional de no indefensión se dirige específicamente hacia el ámbito jurisdiccional y, por analogía, se aplica también a la Administración, aunque ya en estos casos en el ejercicio de las potestades sancionadoras, por lo que existe una identidad de razón en el régimen jurídico que les es de aplicación, como tiene declarado de modo reiterado el Tribunal Constitucional prácticamente desde sus primeras resoluciones.

Al referido ámbito es al que contrae, pues, su virtualidad propia el art. 24.1 CE. Lo que no es el caso del supuesto que nos ocupa, en que la revisión de oficio se plantea respecto de las actuaciones practicadas en el seno de un procedimiento administrativo de derivación de la responsabilidad tributaria [art. 43.1, letra b) LGT] tramitado por la Agencia Tributaria Canaria. Y aunque se trata de un acto de gravamen, carece dicho acto de naturaleza propiamente sancionadora.

Como se afirma en nuestro Dictamen 469/2023, de 16 de noviembre [con cita del Dictamen 450/2019, de 5 de diciembre], *«ello no es, en modo alguno, óbice para afirmar la necesaria observancia y el obligado respeto de los derechos de defensa en todo procedimiento administrativo; incluso, cabe señalar, más allá de las prescripciones legales aplicables en cada caso, en tanto que, como principio general del Derecho, la proscripción de la indefensión es un mandato general que vincula sin excepción a todos los Poderes Públicos.*

Pero sí excluye su caracterización como derecho fundamental en sentido estricto, cuando se propugna su aplicación fuera del campo del Derecho administrativo sancionador; y, por tanto, no cabe invocar la causa de nulidad legalmente prevista para los actos administrativos que se pretende en este caso para acudir a la vía de la revisión de oficio, mediante el ejercicio de la acción de nulidad igualmente contemplada por nuestro ordenamiento jurídico [art. 106.1.a) LPACAP]».

Por lo demás, y como se ha indicado en nuestro Dictamen 311/2023, de 13 de julio, *« (...) el Tribunal Supremo descarta la posibilidad de defender la aplicación del art. 24 CE en los procedimientos tributarios. Así, la Sentencia de 11 de julio de 2003 cuando, rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), paralelo a los motivos de nulidad previstos en el art. 217.1.a) LGT, expone: «el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional -refiriéndose al recurso de amparo- en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional».*

Por todo lo anteriormente expuesto, se entiende que en el presente caso no concurre la causa de nulidad contemplada en el art. 217.1, letra a) LGT, pues no nos encontramos ante un acto administrativo dictado en el marco de un procedimiento sancionador. En idéntico sentido se pronuncia la Propuesta de Resolución al señalar que *«a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo, la nulidad de pleno derecho bajo la vulneración del derecho a la defensa prevista en el artículo 24 CE sólo puede ser invocada sobre actos administrativos con naturaleza sancionadora, por ser estos los únicos receptores de las garantías propias del derecho procesal penal. Ninguno de los actos dictados en el seno de los procedimientos de comprobación limitada o de apremio revisten la naturaleza de actos con contenido sancionador.*

Por tanto, dado que solo pueden declararse nulos de pleno derecho por lesionar derechos y deberes susceptibles de amparo constitucional aquellos actos administrativos de naturaleza sancionadora, no puede prosperar la nulidad de pleno derecho sobre la base del

artículo 217.1.a) LGT. Además, los interesados dispusieron de medios ordinarios de impugnación para hacer valer sus argumentos (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa tras la liquidación provisional), medios que no utilizaron, por lo que no concurre una indefensión material imputable a la Administración».

3.2. En segundo lugar, alegan los interesados que la liquidación provisional incurre en la causa de nulidad establecida en el art. 217.1.e), al haber sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Sobre esta causa de nulidad ha señalado este Consejo, entre otros, en su ya citado Dictamen 170/2026, de 11 de mayo, lo siguiente:

«Efectivamente, respecto a esta causa de nulidad, que coincide con las establecidas en el art. 47.1.e) LPACAP [y art. 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común], este Consejo Consultivo ha manifestado, por ejemplo, en el Dictamen 161/2020, de 1 de junio, que:

«El art. 62.1, e) LRJAP-PAC configura como una causa de nulidad el que los actos sean dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Como las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas, tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es especialmente restrictiva en cuanto a la aplicación de esa causa de nulidad, ya que el empleo por la Ley de los dos adverbios «total y absolutamente» impone que los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad radical deben ser de tal dimensión que es preciso que se haya prescindido de modo completo y absoluto del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de sus trámites. La omisión de algún trámite se equipara a la omisión total del procedimiento cuando tiene la naturaleza de esencial en los supuestos en que haya causado indefensión material al interesado (para lo cual habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por la omisión del trámite). También se equipara a la omisión total si los trámites incumplidos, de haberse observado, habrían determinado un acto de contenido distinto. Consúltense al respecto las SSTs de 23 febrero de 2016; de 26 enero de 2016; de 24 enero de 2014; de 27 junio de 2012 y de 25 abril de 2002”».

La aplicación de la citada doctrina al presente caso lleva a concluir que no concurre en el acto dictado la aludida causa de nulidad, pues el procedimiento de comprobación limitada se siguió en todos sus trámites conforme al procedimiento legalmente establecido.

Como señala la Propuesta de Resolución y consta en el expediente remitido a este Consejo, la Administración requirió la presentación de autoliquidaciones conforme establece el art. 69.3 RISD, inició un procedimiento de comprobación

limitada (art. 136 LGT), notificó las propuestas de liquidación, otorgó trámite de audiencia para alegaciones, resolvió mediante liquidaciones provisionales motivadas y notificó los recursos disponibles contra los actos dictados. En consecuencia, no se omitió el procedimiento debido ni ningún trámite esencial del mismo, ni, especialmente, el trámite de audiencia.

Los interesados basan en realidad esta causa de nulidad en un alegado incumplimiento del deber de suspensión del procedimiento de comprobación limitada con base en lo dispuesto en el art. 69, apartados 1 y 2, del Reglamento del ISD, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Dispone el art. 69 lo siguiente:

«Art. 69. Suspensión de los plazos de presentación.

1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponibles gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

2. Cuando se promuevan después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

3. Si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

4. Si se promovieran después de practicada la liquidación podrá acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 90 de este Reglamento».

Sobre la aplicación de este precepto y sus consecuencias sobre la pretendida declaración de nulidad señala la Propuesta de Orden lo siguiente:

«Con carácter previo, no abunda el recordar que la redacción del artículo 69 responde al procedimiento de declaración-liquidación, según el cual el contribuyente presenta la documentación expresiva de la realización del hecho imponible (artículo 119.1 LGT) y, posteriormente, la Administración liquida el impuesto. La redacción del artículo 69 debe extrapolarse al sistema de la autoliquidación, aplicable a fecha del devengo del impuesto, donde el propio obligado tributario, además de comunicar los datos relativos al hecho

imponible, determina e ingresa la deuda tributaria (artículo 120 LGT), sin necesidad de una liquidación por parte de la Administración.

Con ánimo de centrar cuál de los apartados resultaría aplicable al caso descrito en los hechos se procederá a un análisis individualizado de cada uno de ellos.

El apartado primero del artículo 69 RISD queda reservado a supuesto en que el litigio civil surja dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación. De acuerdo con el artículo 27 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de Tributos Cedidos (TR), aprobado por el Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril; el plazo de presentación voluntaria de la autoliquidación por el ISD es de 6 meses desde el fallecimiento del causante. En estos casos, la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, mediante Consulta nºV2261/2025, de 14 de enero, fijado como criterio que, en caso de litigio, el plazo de 6 meses para autoliquidar se interrumpe y empieza a contar desde el día siguiente a aquel que sea firma la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

Fallecido el causante en fecha 29 de octubre de 2012, el 29 de abril de 2013 finalizó el plazo de presentación en voluntaria. La presentación de la demanda por el litigio civil se produjo posteriormente, el 2 de mayo de 2013, por lo que no es posible pretender la interrupción del plazo voluntario para presentar la autoliquidación porque el periodo de presentación voluntario habría finalizado a fecha de interposición de la demanda civil.

No resulta, por tanto, aplicable al supuesto el apartado primero del artículo 69 RISD.

El apartado segundo del artículo 69 RISD, previsto para el sistema de declaración-liquidación, se aplica en aquellos casos en que la promoción del litigio se produce una vez haya sido presentada en plazo la documentación acreditativa de la sucesión, pero antes de que la Administración dicte la liquidación.

En tanto que la autoliquidación no fue presentada en plazo, el apartado segundo del artículo 69 tampoco tiene cabida en nuestro supuesto de hecho.

El apartado tercero del artículo 69 RISD contiene la siguiente redacción:

3. Si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

El apartado tercero regula los efectos suspensivos sobre la actuación administrativa si la promoción del litigio civil se sustancia con posterioridad al fin del plazo de presentación voluntaria y, además, siempre que la autoliquidación no hubiera sido presentada. Ambas circunstancias concurren en el caso que nos ocupa en tanto que las autoliquidaciones por el ISD de (...), (...) y (...) no fueron presentadas antes de la finalización del plazo voluntario

(antes del 29 de abril de 2013) y la interposición de la demanda por litigio civil tuvo lugar con posterioridad a la finalización de dicho plazo (el 2 de mayo de 2013).

Atendiendo a las circunstancias anteriores el debate debe girar en torno a si la Administración de Tributos Cedidos, en aplicación del apartado tercero del artículo 69 RISD, debió ejercer la facultad de suspender la liquidación al conocer la existencia del litigio civil y, por tanto, abstenerse de dictar las liquidaciones hasta que se resolviera definitivamente el pleito testamentario o, por el contrario, si dictar la liquidación provisional sin aplicar la suspensión discrecional supone la omisión total y absoluta del procedimiento legamente establecido, como de hecho se pretende.

El representante, cita, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo 452/2024, de 13 de marzo (Rec. 6989/2022), cuyo contenido merece una especial consideración por la similitud aunque, se adelanta, no igualdad de los hechos. En el caso de la sentencia expuesta, el proceso civil se promovió una vez presentada la autoliquidación, siendo de aplicación el apartado cuarto del artículo 69 (“Si se promovieran después de practicada la liquidación”) y surgió luego un litigio hereditario que afectaba a elementos esenciales del ISD (impugnación del cuaderno particional). Como se anticipaba, para el sistema de autoliquidación, donde dice “después de practicada la liquidación” debe entenderse “después de presentada la autoliquidación”.

El Tribunal Supremo realiza una interpretación extensiva y sistemática del artículo 69.4 RISD al señalar que “la existencia de un litigio civil sobre la herencia, con incidencia directa en la determinación de los elementos esenciales del tributo, suspende el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago de la autoliquidación, presentada por el contribuyente antes de haberse suscitado el referido procedimiento judicial”.

En definitiva, ante la falta de previsión reglamentaria, el TS extendió el efecto suspensivo al caso del art. 69.4 RISD (procedimiento recaudatorio tras una autoliquidación impagada). También la jurisprudencia reciente ha reconocido que, en estos supuestos, el dies a quo de la prescripción para liquidar puede retrasarse hasta la firmeza judicial (principio de “actio nata”, STS 460/2021, de 30/03/2021, rec. 787/2019).

No obstante, la situación presente difiere en aspectos clave pues, en nuestro caso, no se cumplió con la obligación de autoliquidar el impuesto por los interesados dentro de plazo (de hecho, resultó necesario requerirla, a diferencia de lo que hicieron el resto de causahabientes), por lo que la actuación administrativa se encuadró en el marco del art. 69.3 RISD, que sí contempla expresamente la posibilidad de suspender la liquidación. Es decir, el legislador ya previó en el art. 69.3 la facultad de suspender en supuestos como el nuestro, a diferencia de la ausencia o vacío del art. 69.4 que vino a interpretar la referida STS 452/2024. La Administración no vulneró ni omitió el procedimiento establecido en el art.

69.3 sino que lo aplicó en la parte imperativa (requerir la presentación de la declaración omitida) y en la parte facultativa consideró que no debía conceder la prerrogativa de suspensión. Esta opción de seguir adelante con la liquidación se basó en una interpretación razonada de la normativa aplicable. De hecho, en las liquidaciones giradas se motivó, con apoyo en el art. 1404 del Código Civil, que la sociedad de gananciales podía liquidarse presumiendo su haber y dividiéndolo por mitad para computar la participación de la viuda, sin perjuicio de ajustes futuros. Esta decisión administrativa, susceptible de revisión en vía administrativa y contencioso administrativo, no supuso infracción manifiesta del art. 69 RISD ni es causa de nulidad, sino que supone el no ejercicio de una facultad discrecional que la norma confiere.

En definitiva, el motivo expuesto no encaja, de ninguna forma, con el supuesto descrito por la letra e) del apartado primero del artículo 217.1 LGT que queda reservado a los casos en los que en la tramitación del procedimiento se ha omitido algún trámite esencial».

En definitiva, resultando en este caso de aplicación el art. 69.3 del Reglamento citado, el hecho de haber dictado la liquidación provisional sin aplicar la suspensión discrecional prevista en este precepto no puede suponer una omisión total y absoluta del procedimiento legamente establecido, en tanto que se trata de una facultad que la normativa aplicable concede a la Administración tributaria, que podrá aplicarla o no en función de las circunstancias concurrentes.

4. En conclusión, no se objetiva la concurrencia de las causas de nulidad esgrimidas por el interesado para fundamentar su pretensión revisora [art. 217.1, letras a) y e) LGT], por lo que procede dictaminar favorablemente la Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias.

CONCLUSIÓN

La Propuesta de Resolución sometida al parecer jurídico de este Consejo Consultivo de Canarias es conforme a Derecho por las razones expuestas en el Fundamento IV de este Dictamen.