

Dictamen Núm. 178/2022

V O C A L E S :

Sesma Sánchez, Begoña,
Presidenta
González Cachero, María Isabel
Iglesias Fernández, Jesús Enrique
Baquero Sánchez, Pablo

Secretario General:
Iriondo Colubi, Agustín

El Pleno del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en sesión celebrada el día 28 de julio de 2022, por medios electrónicos, con asistencia de las señoras y los señores que al margen se expresan, emitió por unanimidad el siguiente dictamen:

“El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de V. E. de 30 de marzo de 2022 -registrada de entrada el día 13 del mes siguiente-, examina el expediente relativo a la revisión de oficio incoada a instancia de parte con motivo de la presunta nulidad de pleno derecho de una liquidación del Impuesto sobre Donaciones.

De los antecedentes que obran en el expediente resulta:

1. Con fecha 7 de abril de 2021, presenta en una oficina de correos un escrito -dirigido a los Servicios Tributarios del Principado de Asturias- en el que afirma promover “procedimiento de revisión de actos nulos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106, 108, 109.2 y 125 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre”.

Expone que el empleado público que identifica, que es arquitecto técnico, elaboró el informe de “valoración (...) de la finca denominada `.....´,

asignándole un valor de 456.025,50 euros”, y que como consecuencia de dicha valoración se procedió a efectuar una liquidación por importe de 80.343,32 euros de cuota tributaria del Impuesto de Donaciones (...) y a exigirle un recargo de 8.034,33 euros”.

Manifiesta que con posterioridad a la liquidación del tributo ha tenido conocimiento de que quien “actuó como valorador no podía emitir informe alguno por no estar colegiado y por constituirse como (...) socio de capital en un 34 % y (...) administrador mancomunado” de una sociedad mercantil que tenía propiedades en el mismo término municipal de la finca objeto de valoración, y que se dedica a la actividad constructiva y a la compra, venta, arrendamiento y explotación de todo tipo de inmuebles.

Entiende que “procede declarar la revisión de actos nulos” de la liquidación, pues “se realiza a partir de un informe emitido por un arquitecto técnico que no estaba colegiado y que estaba incurso en causa legal de incompatibilidad y prohibición (...), y por cuanto la valoración que se toma como base imponible (...) del impuesto está incurso en exceso injustificado” y ha sido elaborada “a sabiendas de que no se podía parcelar en ese momento al faltar la necesaria aprobación del estudio de detalle por el Pleno del (...) Ayuntamiento de Carreño”. Afirma que el perito “está emitiendo un informe presuntamente falso, al no existir parcela alguna, al momento de realizar la valoración (...). Es decir, se está valorando algo que no existe, a sabiendas de que no existe, por experto en urbanismo, con presunto abuso de su función pública”. Considera que tales circunstancias deben dar lugar a “la tramitación del procedimiento de revisión de actos nulos previsto en el artículo 106 y 108 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, no solo a instancia de parte, sino de oficio en orden a evitar el ejercicio de acciones penales por un presunto delito de falsedad en documento público, de presunta prevaricación y de presunto tráfico de influencias”.

Indica, por otra parte, que “se ha podido conocer” que por resolución de 20 de enero de 2020 de la Administración recurrida “se ha admitido (...) que la

valoración de la finca es de 193.101,37 euros, al acogerse (...) el informe del arquitecto técnico” que identifica.

Solicita que se declare “la nulidad de la liquidación por importe de 80.343,32 euros de principal y de su providencia de apremio” y, subsidiariamente, “la anulación de la liquidación practicada y de la providencia de apremio con arreglo a lo anteriormente señalado y se tome como base imponible para la liquidación del impuesto el importe de 193.101,37 euros”, o “la rectificación (...) de error de hecho, manifiesto y material en la valoración realizada (...), aun cuando lo actuado excede del simple error, así como de la liquidación”.

Adjunta a su escrito, entre otros, los siguientes documentos: a) Inscripción en el Registro Mercantil de los estatutos de la sociedad y del acuerdo por el que se designa al arquitecto técnico administrador mancomunado de la misma. b) Acuerdos relativos a la aprobación de las cuentas anuales correspondientes a 2014, 2015 y 2016 firmados por el técnico en calidad de administrador de la empresa. c) Notas simples del Registro de la Propiedad referentes a dos fincas en el concejo de Carreño de las que es titular la citada sociedad. d) Dos páginas con membrete de la Ventanilla única de la Arquitectura Técnica en las que consta que el profesional al que se refiere la interesada en su escrito está inscrito en el Colegio de Arquitectos Técnicos de Asturias como colegiado no ejerciente a fecha 26 de marzo de 2021, sin que conste inhabilitación profesional alguna que le afecte. e) Informe de valoración de la finca, firmado por el Arquitecto Técnico en cuestión con fecha 14 de enero de 2013, en el que se afirma que la finca “sería capaz para nueve parcelas construibles, puesto que del total de la finca resultan aprovechables 4.526,53 m²”. f) Respuesta del Alcalde del Ayuntamiento de Carreño, de 25 de septiembre de 2014, a la consulta formulada por la interesada relativa a la “solicitud de autorización para ‘levantar nueve parcelas edificables’ y requiriendo ‘informe sobre esa posibilidad’ a llevar a cabo en la parcela” en cuestión y sobre “el n.º total de parcelas que puedo sacar de dicha propiedad”.

En ella se indica que, “según lo establecido en el art. 2.12 del PGO en suelo urbano no se permitirá división que dé lugar a parcelas que no reúnan las condiciones de ordenación y volumen establecido en las ordenanzas que le sean de aplicación./ Como quiera que se trata de terrenos para los cuales aún no está definida su ordenación por no estar presentado y por lo tanto tampoco está aprobado el estudio de detalle (que se exige en la ficha de ámbito de gestión correspondiente) para desarrollar la unidad de actuación a la que pertenecen, no es posible responder a la cuestión planteada sobre si el número de parcelas a obtener es o no viable (así como tampoco es posible informar favorablemente la división de la finca matriz de referencia tal y como se solicita)./ Para obtener dicha información (...) será necesario que los propietarios de los terrenos incluidos en el ámbito que delimita la unidad de actuación (...) desarrollen (...) previamente la unidad mediante (...) estudio de detalle”. g) Informe librado por un perito distinto, con fecha 20 de febrero de 2018, a petición de la interesada, sobre las “posibilidades edificatorias de la finca”, tasándola en 193.101,37 euros. h) Traslado a la interesada de la resolución del Área de Recaudación del Ente Público de Servicios Tributarios por la que se “estima que la valoración contradictoria presentada por (la interesada) es conforme con el criterio de valoración del Departamento de Valoraciones de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, procediendo a aceptar el importe que figura en la valoración contradictoria del perito de parte, que ascendió a 193.101,37 euros (...), dando por resuelto el trámite para dirimir las diferencias de valoración” como “trámite previo a la enajenación mediante subasta de los citados bienes”.

2. Mediante Resolución de la Consejera de Hacienda de 8 de junio de 2021, se designa instructora del procedimiento, lo que se traslada a la interesada.

El día 17 del mismo mes, la Jefa del Área de Servicios Generales comunica a la interesada la fecha de recepción de su solicitud en el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, indicándole asimismo

las normas con arreglo a las cuales se tramitará, el plazo máximo para resolver y notificar el procedimiento y los efectos del eventual silencio administrativo.

3. Atendiendo a la solicitud formulada por la Instructora del procedimiento, el Área de Gestión Tributaria le remite una copia de los documentos obrantes en el expediente, entre los cuales constan los siguientes: a) Propuesta de liquidación, que suscribe el 23 de noviembre de 2012 la Coordinadora de Tributos Patrimoniales de Gijón, en la que se consigna que el valor declarado de la finca asciende a 69.300 euros en tanto que el valor a liquidar es de 413.176,41 euros. b) Escrito de alegaciones presentado por la interesada frente a la propuesta de liquidación y recurso de reposición frente a la liquidación, cuyos argumentos son los mismos que los de la acción de nulidad. c) Liquidación del Impuesto sobre Donaciones por importe de 9.743,95 €, recibida en el domicilio de la interesada con fecha 16 de mayo de 2013. d) Providencia de apremio, recibida en el domicilio de la interesada el día 18 de julio de 2013. e) Recurso de reposición interpuesto frente a la providencia de apremio y resolución desestimatoria del mismo. f) Reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición y resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 17 de noviembre de 2015.

4. Mediante oficio de 13 de octubre 2021, la Instructora del procedimiento comunica a la interesada la apertura del trámite de audiencia por un plazo de 15 días.

5. Con fecha 22 de octubre de 2021, la interesada presenta en una oficina de correos un escrito en el que solicita copia del expediente y pide la suspensión del procedimiento "hasta la entrega del mismo", así como una entrevista "al objeto de alcanzar un acuerdo y evitar acciones judiciales, con expresa solicitud de interrupción de las mismas frente a quien resulte responsable".

6. Con fecha 3 de noviembre de 2021, la Instructora del procedimiento acuerda denegar la suspensión de plazo solicitada al no estar “prevista en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (...), reguladora del procedimiento, ni tampoco en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (...), de aplicación supletoria”.

En cuanto a la propuesta de terminación convencional, indica que el artículo 100 de la Ley General Tributaria “no contempla esta forma de terminación de los procedimientos tributarios”.

7. El día 11 de noviembre de 2021, la interesada presenta en una oficina de correos un escrito de alegaciones en el que da por “reproducidos todos y cada uno de los fundamentos fácticos y jurídicos” de su escrito inicial.

8. Mediante oficio de 8 de mayo de 2017, la Jefa del Servicio Jurídico del Principado de Asturias remite al Director General del Ente Público de Servicios Tributarios el Auto del Juzgado de Instrucción N.º 2 de Gijón de 28 de abril de 2017, por el que se decreta el sobreseimiento provisional de la causa iniciada mediante querrela formulada por la representación procesal de la interesada en el procedimiento de revisión de oficio por un presunto delito de “prevaricación administrativa y urbanística” cometido por el arquitecto técnico al Servicio de la Oficina Liquidadora de Gijón del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias. Se incorpora asimismo al expediente el Auto de la Audiencia Provincial de 9 de noviembre de 2017, por el que se desestima el recurso de apelación formulado frente al Auto del Juzgado de Instrucción N.º 2 de Gijón.

9. Con fecha 17 de marzo de 2022, la Instructora del procedimiento elabora propuesta de resolución en sentido desestimatorio. En ella parte de considerar

que la solicitante “no concreta en su escrito en cuál de los supuestos” de nulidad “pudiera incurrir el acto recurrido”, analizando a continuación su encaje en cada uno de los supuestos mencionados en el artículo 217.1 de la LGT, para concluir que no concurre ninguno de ellos. Significa que según viene señalando la jurisprudencia “la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena”, pues “la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho”.

Respecto a la solicitud de rectificación del error en que incurre el informe de valoración, señala que “la norma exige que dicho error resulte de los propios documentos incorporados al expediente, lo que aquí no ocurre”.

Finalmente, en cuanto a “la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado”, señala que “el artículo 217 de la LGT no da amparo a esta pretensión”. Por todo ello, propone desestimar la reclamación presentada.

10. En este estado de tramitación, mediante escrito de 30 de marzo de 2022, esa Presidencia solicita al Consejo Consultivo del Principado de Asturias que emita dictamen sobre consulta preceptiva relativa al procedimiento de revisión de oficio de la liquidación del Impuesto sobre Donaciones objeto del expediente núm. del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, adjuntando a tal fin copia autenticada del mismo en soporte digital.

A la vista de tales antecedentes, formulamos las siguientes consideraciones fundadas en derecho:

PRIMERA.- El presente dictamen tiene por objeto el análisis de la pretensión de la interesada de obtener la nulidad de una liquidación del Impuesto sobre

Donaciones a través de tres vías procedimentales distintas: el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos, el recurso extraordinario de revisión y la rectificación por parte de la Administración de los errores materiales, de hecho o aritméticos. Nuestra Ley reguladora impone el dictamen previo y preceptivo del Consejo en relación con los procedimientos de revisión de oficio y del recurso extraordinario de revisión. En consecuencia, el Consejo Consultivo emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en los artículos 13.1, letras l) y m), de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y 18.1, letras l) y m), del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo, aprobado por Decreto 75/2005, de 14 de julio, en relación con el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), y el artículo 6 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en Materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y a solicitud del Presidente del Principado de Asturias, de conformidad con lo establecido en los artículos 17, apartado a), y 40.1, letra a), de la Ley y del Reglamento citados en primer lugar, respectivamente.

SEGUNDA.- Atendiendo a lo dispuesto en la sección 4.^a del capítulo II del título II de la LGT, al que se remite el artículo 214.1 del citado texto legal, la promotora de la revisión está debidamente legitimada en cuanto destinataria directa del acto administrativo cuya nulidad se pretende.

El Principado de Asturias está pasivamente legitimado, toda vez que a él pertenece el órgano -Ente Público de Servicios Tributarios- que ha dictado el acto cuya nulidad se insta.

TERCERA.- El artículo 217 de la LGT guarda silencio en cuanto al límite temporal para ejercer las facultades de revisión de oficio, resultando de aplicación los establecidos en el artículo 213 de la misma Ley, y rigiendo como

derecho supletorio el artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC), que dispone, a tales efectos, que la revisión de oficio no podrá ser ejercitada “cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”. En el caso que examinamos entendemos que no concurre ninguno de los supuestos citados.

En cuanto al límite temporal para interponer el recurso extraordinario de revisión, hemos de señalar que, atendiendo a las circunstancias alegadas por la interesada, que pueden reconducirse al motivo de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT, esto es, aparición de “documentos de valor esencial para la resolución del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido”, pues tal carácter correspondería a la resolución de 29 de enero de 2020, en la que la Administración asume que la valoración de la finca es de 193.101,37 euros. Aunque no conocemos la fecha de notificación de dicha resolución, atendiendo a la del registro de salida del oficio correspondiente (29 enero de 2020) podemos presumir que en el momento de presentación del escrito inicial de solicitud (7 de abril de 2021) ya habría transcurrido el plazo de tres meses establecido en el artículo 244.5 de la LGT desde que la interesada tuvo conocimiento de la misma, por lo que debemos concluir que ha sido intempestivamente formulado. Dado que esta pretensión revisora resulta extemporánea, nuestro dictamen ha de referirse únicamente a la revisión de oficio instada.

CUARTA.- En relación con la tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, debe recordarse que este se configura como un instrumento de garantía de la legalidad y de los derechos de los ciudadanos, lo que exige un estricto cumplimiento de los preceptos legales reguladores del mismo. Por ello,

hemos de analizar en primer lugar si se cumplen o no sus trámites fundamentales.

En tal sentido, debemos comenzar por examinar la competencia del órgano administrativo para acordar la revisión de oficio. En el caso del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, el artículo 10.Dos.6 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, atribuye la competencia para resolver los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho a quien sea titular de la Consejería competente en materia de hacienda, tal como se asume en la propuesta de resolución.

El procedimiento que rige la tramitación de la revisión de oficio se encuentra regulado en el artículo 217 de la LGT, así como en las normas comunes aplicables a la revisión en vía administrativa, contenidas en los artículos 213 a 216 -y demás a los que estos remiten- del mismo cuerpo legal y en el Reglamento general de desarrollo de la citada Ley. Por lo que respecta a la tramitación, se han cumplido los trámites fundamentales de audiencia con vista del expediente y se ha elaborado una propuesta de resolución que responde a la obligación legal de motivación, impuesta específicamente para este tipo de procedimientos en el artículo 35.1.b) de la LPAC.

Con relación al plazo máximo para notificar la resolución expresa, tal y como hemos señalado en el Dictamen Núm. 18/2021, nos hallamos ante un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho iniciado a instancia de parte, lo que implica que la sola presentación de la solicitud determina el inicio del cómputo del plazo máximo de un año para notificar la resolución expresa, transcurrido el cual sin haberse dictado esta podrá entenderse desestimada la solicitud por silencio administrativo. Por tanto, ejercitada la acción el día 7 de abril de 2021, es evidente que dicho plazo ha transcurrido, lo que no exime a la Administración de la obligación de resolver, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103.1 de la LGT, en consonancia con lo previsto con carácter general en los artículos 21 y 24.3, letra b), de la LPAC.

QUINTA.- La revisión de oficio, tanto la regulada en el capítulo I del título V de la LPAC como la dispuesta en el artículo 217 de la LGT, constituye un procedimiento excepcional. Este instrumento sitúa a la Administración en una posición de privilegio, al poder por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, revisar disposiciones y actos suyos viciados de nulidad.

En consonancia con el sentido excepcional de esta potestad de autotutela, la revisión de oficio se restringe a los supuestos de nulidad radical previstos taxativamente en la ley -de interpretación restrictiva-, y se le imponen unos límites específicos, pues de lo contrario perdería efectividad la garantía que entraña la diferenciación entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables y su sometimiento a regímenes jurídicos distintos de anulación. Según constante jurisprudencia, que se reitera en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 -ECLI:ES:TS:2018:2443- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), “la finalidad que está llamada a cumplir la revisión de los actos nulos (...) es facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen algunos actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva”, ampliando las posibilidades impugnatorias “en equilibrio con la seguridad jurídica”. Y, tratándose de actos de contenido tributario, ha reiterado el Tribunal Supremo que “la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- `la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho`”

(Sentencia de 18 de mayo de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:973)-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª).

SEXTA.- Entrando en el fondo del asunto, en el supuesto examinado se persigue la anulación de una liquidación del Impuesto sobre Donaciones practicada por la Administración con base en un informe técnico de valoración que, según la interesada, es falso, está incurso en exceso injustificado y ha sido elaborado por un funcionario afectado por un motivo de incompatibilidad, que además habría incurrido en “un presunto delito de falsedad en documento público, de presunta prevaricación y de presunto tráfico de influencias”.

La identificación del motivo en el escrito inicial de solicitud y en los posteriores nos remite, a falta de especificación de un motivo concreto de nulidad de los señalados en el artículo 217.1 de la LGT -defecto que por sí mismo habilitaría la inadmisión de la acción revisora-, al de la letra d) de la norma citada, conforme a la cual son nulos los actos que “sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta”.

A propósito de esta causa de nulidad ha de tomarse en consideración, tal y como indicamos en el Dictamen Núm. 122/2010, que “como viene señalando el Tribunal Supremo en supuestos similares -por todas, Sentencia de 26 de noviembre de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª-, dado el monopolio de la jurisdicción penal para calificar como delito la actividad de los agentes administrativos, la Administración, si no consta decisión alguna de aquel orden jurisdiccional al respecto, no puede declarar por sí misma que se ha cometido una infracción penal”. La aplicación de esta doctrina al caso de que se trata implica la desestimación de la pretensión de la interesada, máxime cuando se han incorporado al procedimiento en curso las actuaciones seguidas ante la jurisdicción penal que han concluido mediante declaración, firme, el sobreseimiento provisional de la causa.

En conclusión, al no estar incurso el acto cuya revisión se pretende en la causa de nulidad supuestamente invocada y puesto que, tal y como se señala

en la propuesta de resolución, tampoco concurre ninguna de las restantes tasadamente establecidas en el artículo 217 de la LGT, no procede declarar la revisión de oficio solicitada.

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación del Impuesto sobre Donaciones objeto del expediente núm. del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.”

V. E., no obstante, resolverá lo que estime más acertado.

Gijón, a

EL SECRETARIO GENERAL,

V.º B.º

LA PRESIDENTA,

EXCMO. SR. PRESIDENTE DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS.