

Dictamen nº: **283/22**  
Consulta: **Consejero de Economía, Hacienda y Empleo**  
Asunto: **Revisión de Oficio**  
Aprobación: **10.05.22**

**DICTAMEN** del Pleno de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, emitido por unanimidad en su sesión de 10 de mayo de 2022, sobre la solicitud formulada por el consejero de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid al amparo del artículo 5.3 de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, relativa a la revisión de oficio de la liquidación de fecha 22 de febrero de 2013, practicada a la mercantil PROMOCIONES ALTAI, S.A., por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de Actos Jurídicos Documentados.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El 24 de marzo de 2022 tuvo entrada en el registro de la Comisión Jurídica Asesora, solicitud de dictamen preceptivo en relación con el procedimiento de revisión de oficio instado por la entidad PROMOCIONES ALTAI, S.A. de la liquidación de fecha 22 de febrero de 2013, que le fue practicada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el concepto Actos Jurídicos Documentados, por importe de 514.548,13 euros, al considerar esa entidad que esa

liquidación fue realizada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En concreto, la compañía antes citada considera que el procedimiento de verificación de datos que dio lugar a la liquidación, y un posterior procedimiento de apremio, se encontraba caducado; no siendo además el cauce procedimental adecuado en tanto que, de acuerdo con los artículos 131 y 136 de la Ley General Tributaria, el procedimiento que debía haberse seguido era el de comprobación limitada.

Admitida a trámite la solicitud de dictamen en la misma fecha de su entrada, se le asignó el número de expediente 201/22, correspondiendo la ponencia, según las reglas generales de reparto de asuntos, al letrado vocal D. Carlos Hernández Claverie.

**SEGUNDO.-** Del examen del expediente administrativo remitido por la consejería de se desprenden los siguientes hechos relevantes para la emisión del dictamen:

1. Con fecha 29 de diciembre de 2008 la mercantil que insta el procedimiento de revisión otorgó escritura pública de constitución de hipoteca de máximos, a favor de Banco de Madrid S.A.

2. Con fecha 4 de febrero de 2009 se presentó autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (en adelante ITP/AJD) en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, (AJD), por el concepto de otros documentos notariales, declarando la operación exenta con fundamento en “préstamos de construcción VPO”. En dicha autoliquidación figura como domicilio del sujeto pasivo, Paseo de la Castellana, 140, de Madrid.

3. La Administración tributaria de la Comunidad de Madrid, inició un procedimiento de verificación de datos a través de la notificación con fecha 22 de octubre del mismo año de un requerimiento dirigido al domicilio de la mercantil, en el que se le requería para que, a efectos de realizar las correspondientes actuaciones de comprobación, debía aportar copia cotejada de la Cedula de Calificación Provisional y/o definitiva de Viviendas de Protección Oficial, o en su caso, de Viviendas de Protección Pública.

4. El 14 de septiembre de 2012, la Dirección General de Tributos inicia un nuevo procedimiento de verificación requiriendo nuevamente la aportación de la Cedula de Calificación Provisional y/o definitiva de Viviendas de Protección Oficial, o en su caso, de Viviendas de Protección Pública. Ese requerimiento fue notificado mediante su publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid de fecha 20 de noviembre de 2012, tras dos intentos de notificación personal los días 27 y 29 de septiembre.

5. Con fecha 14 de diciembre de 2012 se formuló propuesta de liquidación del ITPAJD por no acreditar el derecho a la exención prevista en el artículo 45.1.B.12 de la ley reguladora de ese tributo, dando plazo para alegaciones al sujeto pasivo. Su notificación se realizó mediante publicación en el BOCAM de fecha 5 de enero de 2013, tras dos intentos anteriores de notificación personal en el domicilio de la empresa, no constando alegaciones de la misma.

6. En fecha 22 de febrero de 2013 el director general de tributos confirma la propuesta y emite liquidación por importe de 514.548, 13 euros, que fue intentada notificar a la empresa los días 27 y 28 de febrero, procediéndose a su publicación en el BOCAM el día 20 de marzo de 2013.

7. Con fecha 24 de octubre de 2018 la mercantil interesada solicita la nulidad de pleno derecho de la liquidación del ITPAJD por considerar que no era el sujeto pasivo del impuesto, inadmitiéndose esa solicitud mediante Resolución de fecha 13 de febrero de 2019 de la Dirección General de Tributos.

8. Con fecha 26 de junio de 2019, la mercantil presenta nuevo escrito de solicitud de nulidad de pleno derecho de la misma liquidación, al amparo del artículo 217.1e de la LGT, al entender que el procedimiento habría caducado y que, en todo caso la administración tributaria utilizó indebidamente el procedimiento de verificación de datos dado que la comprobación tenía como objeto la autoliquidación presentada como consecuencia de una operación realizada en el ejercicio de su actividad profesional, lo que hace que este excluida de ese procedimiento, según lo previsto en el artículo 131,d) de la LGT. El 18 de mayo de 2020, el director general de tributos acuerda inadmitir la solicitud de declaración de nulidad.

9. El 14 de septiembre de 2021, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid dicta sentencia anulando la resolución de inadmisión de fecha 26 de junio de 2019, y, por ende, condena a la Comunidad de Madrid a tramitar la solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria.

10. La Dirección General de Tributos, en ejecución de sentencia, acuerda admitir a trámite la solicitud e iniciar el procedimiento de nulidad de pleno derecho, dando audiencia a la empresa interesada el 16 de noviembre de 2021, quien formuló alegaciones el 29 de diciembre de 2021 en las que viene a reiterar de manera más detallada la inadecuación del procedimiento de verificación de datos para practicar la liquidación del impuesto, lo que conlleva, a su juicio, la nulidad de pleno derecho de dicho acto tributario.

11. Con fecha 11 de marzo de 2022, el director general de tributos fórmula propuesta de resolución por la que considera que procede desestimar la solicitud de nulidad de pleno derecho.

**TERCERO.-** En tal estado del procedimiento se ha remitido el expediente a la Comisión Jurídica Asesora solicitando la emisión del preceptivo dictamen en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) y en el artículo 5.3.f) b. de la Ley 7/2015, de la Comunidad de Madrid, de 28 de diciembre.

A la vista de tales antecedentes, formulamos las siguientes

### **CONSIDERACIONES DE DERECHO**

**PRIMERA.-** La Comisión Jurídica Asesora emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.3.f) b. de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, y a solicitud del consejero de Economía, Hacienda y Empleo según lo previsto en el artículo 18.3.c) del Decreto 5/2016, de 19 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid (ROFCJA).

En este caso, al tratarse de una revisión de oficio en materia tributaria resulta de aplicación la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (en adelante, LGT), conforme a su artículo 1 y la disposición adicional 1ª apartado 2 a) de la LPAC, sin perjuicio de la aplicación supletoria de esta.

La obligatoriedad del dictamen de esta Comisión antes de adoptar el acuerdo de nulidad del acto administrativo también se desprende del artículo 217.4 de la LGT, que exige que se adopte previo dictamen favorable del órgano consultivo correspondiente y adquiere así, en este supuesto, carácter parcialmente vinculante en el sentido de constreñir a la Administración que lo pide sólo en el caso de ser desfavorable a la revisión propuesta.

Este dictamen ha sido evacuado dentro del plazo ordinario establecido en el artículo 23.1 del ROFCA.

Respecto a la competencia para resolver corresponderá al titular de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, conforme a lo dispuesto en 53.4.b) de la Ley 1/1983, de 13 de diciembre, de Gobierno y Administración de la Comunidad de Madrid y el Decreto 42/2021, de 19 de junio, de la Presidenta de la Comunidad de Madrid, por la que se establece el número y denominación de las consejerías de la Comunidad de Madrid.

**SEGUNDA.-** Debe plantearse el cumplimiento de los requisitos de procedimiento y plazo en la tramitación del procedimiento de revisión de oficio.

En lo que se refiere a la tramitación del procedimiento, la Ley General Tributaria establece en su artículo 217 tanto las causas de revisión como el procedimiento a seguir, procedimiento que se especifica también en los artículos 4 a 6 del Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Requisito para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria es que hayan puesto fin a la vía

administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo (artículo 217.1 de la LGT).

El modo de inicio del procedimiento de revisión se establece en el apartado 2 del artículo 217 de la LGT, pudiendo iniciarse por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico o a instancia del interesado.

Respecto al procedimiento a seguir, el apartado 4 del artículo 217 de la LGT dispone los trámites que deben seguirse: *“En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.*

*La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere”.*

Esta referencia debe entenderse hecha en nuestro caso, a partir de su creación, a la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid creada por la ya citada Ley 7/2015.

Consta el cumplimiento del trámite de audiencia, presentando alegaciones la interesada el 29 de diciembre de 2021, como hemos recogido en los antecedentes.

En cuanto al plazo para tramitar el procedimiento de nulidad de pleno derecho, el artículo 217.6 de la LGT dispone que *“el plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento”.* Los efectos del transcurso del plazo sin haber notificado resolución expresa son la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio y la desestimación por silencio

administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado (artículo 217.6 a) y b) de la LGT).

En el presente caso, la solicitud de nulidad se ha hecho a instancia de parte interesada, no habiendo transcurrido en cualquier caso el plazo de un año desde que, en ejecución de sentencia, el 16 de noviembre de 2021 se acordó tramitar el procedimiento y se dio audiencia a la mercantil interesada aun cuando no obran datos ni informes técnicos distintos de los conocidos por ella.

Finalmente, con carácter previo a la solicitud de dictamen de la Comisión Jurídica Asesora, debe redactarse la propuesta de resolución en la que la Administración consultante se pronuncie sobre la procedencia de la nulidad solicitada, lo que se ha cumplimentado por la consejería.

**TERCERA.-** El procedimiento de revisión de oficio tiene por objeto expulsar del ordenamiento jurídico aquellos actos administrativos que se encuentren viciados de nulidad radical por cualquiera de las causas que establece en el ámbito tributario el artículo 217 de la LGT.

Como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, recurso 822/2011):*“La doctrina sentada por este Tribunal, [contenida en sentencias de 18 de mayo de 2010 (casación 3238/2007), 28 de abril de 2011 (casación 2309/2007), 5 de diciembre de 2012 (casación 6076/2009) y 7 de febrero de 2013 (casación 563/2010), entre las más recientes], configura dicho procedimiento como un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo, verdadero procedimiento de nulidad, que resulta cuando la invalidez se fundamenta en una causa de nulidad de pleno derecho, cuya finalidad es la de facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de*

*los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva”.*

Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2017 (rec.1824/2015): *“El principio de legalidad exige que los actos administrativos se ajusten al ordenamiento jurídico, permitiendo que la Administración revise los actos ilegales. Por el contrario, la seguridad jurídica, en cuanto valor esencial de nuestro ordenamiento jurídico, exige que los actos administrativos dictados, y consiguientemente las situaciones por ellos creadas, gocen de estabilidad y no puedan ser revisados fuera de determinados plazos. Ahora bien, cuando la ilegalidad del acto afecta al interés público general, al tratarse de infracciones especialmente graves, su conservación resulta contraria al propio sistema, como sucede en los supuestos de nulidad de pleno derecho, por lo que la revisión de tales actos no está sometida a un plazo para su ejercicio”.*

En todo caso, se trata de una potestad cuyo ejercicio requiere una especial ponderación aplicándose con un carácter restrictivo la potestad de revisión de oficio. Así, esta Comisión ha venido sosteniendo reiteradamente (por ejemplo en los dictámenes núm. 522/16 de 17 de noviembre, 125/17 de 23 de marzo, 97/18, de 1 de marzo, 545/19 de 19 de diciembre y 516/20, de 10 de noviembre) que se trata de una potestad exorbitante de la Administración para dejar sin efecto sus actos al margen de cualquier intervención de la jurisdicción contencioso administrativa, razón por la cual esta potestad de expulsión de los actos administrativos de la vida jurídica debe ser objeto de interpretación restrictiva. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2020 (rec.1443/20199, dice: *“... debemos poner de manifiesto, e insistir, en el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía”.*

En el ámbito tributario, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, (Rec. Casación 1665/2019) resume la doctrina jurisprudencial atendiendo a lo siguiente: *“En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:*

*1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).*

*2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).*

*3. 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 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)".*

**CUARTA.-** El motivo de nulidad invocado por el solicitante de la revisión de la liquidación es el previsto en el artículo 217.1 e) de la LGT, coincidente con el previsto con carácter general en artículo 47.1 apartado e) LPAC, que considera nulos de pleno derecho los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Es constante la doctrina, recogida entre otros en nuestro Dictamen 231/16, de 23 de junio, según la cual esta causa de nulidad debe limitarse a aquéllos supuestos en los que se ha omitido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido y en los que se han omitido trámites esenciales, sin que sea preciso que se haya producido una omisión global del procedimiento, sino que basta que se haya prescindido de un trámite configurado en la normativa de aplicación como imperativo e inexcusable. En ese sentido, el Consejo de Estado en su dictamen 2002/2008, de 11 de diciembre, señala que, para que sea aplicable, es necesario que la conculcación del procedimiento haya sido de tal magnitud que suponga la concurrencia de anomalías en la tramitación que se caractericen por su especial gravedad.

Por tanto, las omisiones sustanciales y de entidad, que configuran la esencialidad del procedimiento, ampararían la revisión de oficio por constituir vicio de nulidad radical.

En el caso concreto que analizamos la empresa solicitante de la nulidad considera que se ha prescindido del procedimiento al haberse dictado el acto administrativo estando caducado el procedimiento y, principalmente, por haberse seguido un procedimiento indebido.

Respecto a la caducidad del procedimiento, como recoge el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de marzo de 2018 (Rec. Casación 2412/2015), se constituye como una forma de terminación del procedimiento que penaliza la falta de diligencia de la Administración en el cumplimiento de los plazos legalmente establecidos para tramitar y resolver. La esencia de la caducidad de un procedimiento es que queda inhabilitado como cauce adecuado en el que poder dictar una resolución válida sobre el fondo. Esta ha sido la regla general y ha motivado que numerosas sentencias de este Tribunal hayan venido sosteniendo, con carácter general, la invalidez de las resoluciones administrativas dictadas en un procedimiento caducado al entender que *«debía considerarse extinguido, y consecuentemente nula la resolución administrativa recurrida»* (STS, de 24 de septiembre de 2008, rec. 4455/2004), o como se sostiene en la STS de 3 de febrero de 2010 (rec. 4709/2005) la obligación impuesta en una resolución administrativa dictada en un procedimiento caducado *«ha perdido su soporte procedimental, y, por tanto, también, su validez y eficacia»*. Es más, en STS nº 9/2017, de 10 de enero (rec. 1943/2016) se afirmaba que *«el procedimiento caducado se hace inexistente»*.

Ciertamente, en tanto la caducidad, se haya declarado o no, implica la terminación del procedimiento, cualquier acto posterior se debe entender adoptado en ausencia de tramitación alguna, lo que debe implicar su nulidad de pleno derecho, conforme a los antes citados 217.1 e) de la LGT, y artículo 47.1 apartado e) LPAC.

Sin embargo, en el expediente tributario que ha dado lugar a la liquidación cuestionada no apreciamos la caducidad alegada de manera genérica por la empresa solicitante de la nulidad.

A este respecto, el artículo 104 de la LGT fija un plazo de seis meses para la tramitación de los procedimientos que se contará desde la fecha

de notificación del acuerdo de inicio, estableciendo su apartado 2: *“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”*.

Así, el procedimiento de verificación tributaria que dio lugar a la liquidación se intentó notificar en el domicilio fiscal los días 27 y 28 de septiembre de 2012, y la liquidación que puso fin al mismo se intentó notificar los días 27 y 28 de febrero de 2013, publicándose finalmente en el BOCAM de fecha 20 de marzo del mismo año. Por tanto, no cabe apreciar la caducidad del procedimiento al no haberse superado el plazo legal para su tramitación.

La segunda alegación de la empresa interesada, y en la que extiende su argumentación, es la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos en tanto la aclaración o justificación se refería al desarrollo de actividades económicas, considerando que lo procedente era el procedimiento de comprobación limitada.

La propuesta de resolución considera que la utilización indebida de un procedimiento no implica la falta de procedimiento alguno ni la ausencia de trámites esenciales por lo que no determina la nulidad de pleno derecho. Sin embargo, la más reciente jurisprudencia entiende que utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho. En ese sentido, las sentencias del Tribunal Supremo, de 2 de julio de 2018, pronunciada en recurso 696/2017, y de 15 de octubre de 2020 (Rec. Casación 8095/2018) consideran que la equivocada elección del procedimiento lleva consigo la nulidad de pleno derecho en tanto esa utilización indebida del procedimiento de

verificación constituye una disminución de las garantías y derechos del administrado.

Sin embargo, en el presente supuesto no apreciamos esa utilización indebida del procedimiento de verificación que la mercantil interesada sustenta. Así, este procedimiento está previsto en el artículo 131 de la LGT para los siguientes supuestos:

*“Cuando se detecten errores formales o aritméticos en las declaraciones o autoliquidaciones de los obligados tributarios,*

*Cuando no concuerden los datos declarados con los contenidos en declaraciones pasadas del obligado tributario o con los datos que obren en poder de la Administración Tributaria.*

*Cuando de la declaración o autoliquidación o de los documentos aportados con las mismas, se pueda apreciar una aplicación indebida de la normativa tributaria.*

*Cuando sea necesario una aclaración o justificación de algún concepto contenido en la declaración o autoliquidación del obligado tributario, cuando no se refieran al desarrollo de actividades económicas”.*

Partiendo de estas notas configuradoras legalmente establecidas, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 19 de mayo de 2020 ((Rec. 3940/2017), extrae las siguientes consideraciones:

La primera es que el procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente.

La segunda es que la rectificación de los hechos contenidos en la declaración o autoliquidación del contribuyente únicamente se puede efectuar a través de los específicos elementos de contraste que señala la letra b) del artículo 131 de la LGT

Lo cual descarta que el procedimiento de verificación de datos pueda ser utilizado para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario sirviéndose de unos medios de prueba que sean diferentes a esos tasados elementos de contraste que han sido señalados; o que pueda ser iniciado para efectuar investigaciones sobre posibles hechos con relevancia tributaria del contribuyente, pero distintos de los que por él hayan sido incluidos en su declaración o autoliquidación.

Y la tercera es que tampoco es cauce idóneo este específico procedimiento tributario para efectuar calificaciones jurídicas, en contra de la tesis que haya sido preconizada por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, cuando la Administración tributaria pretenda sustentar tales calificaciones jurídicas con argumentos o razonamientos de Derecho que sean razonablemente controvertibles y no constituyan una clara u ostensible evidencia en el panorama doctrinal o jurisprudencial.

Esta delimitación de los márgenes en los que debe moverse el uso del procedimiento de verificación de datos se completa con dos aclaraciones que ofrece la propia sentencia en el siguiente fundamento séptimo.

En primer lugar, que para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario, en este tipo de procedimientos sí se puede requerir al contribuyente la aportación de prueba de los hechos que invoca:

*“Así ha de ser considerado porque el procedimiento de verificación de datos, en virtud de lo establecido en el artículo 131.d) LGT 2003, sí es cauce idóneo para esos requerimientos de prueba que le fueron efectuados al contribuyente sobre determinados hechos por él aducidos para justificar la exención por reinversión en vivienda habitual que había incluido en su autodeclaración.*

*Y porque, tratándose de una exención tributaria, la carga de declarar y probar los hechos que la justifiquen incumbe, según lo establecido en el artículo 105 LGT 2003, a quien pretende hacer valer ese derecho en su autodeclaración”.*

De esta manera, este procedimiento, que tiene por objeto el mero control de carácter formal de la autoliquidación, es medio adecuado para requerir la aportación por el sujeto pasivo de la documentación idónea para acreditar la exención aplicada; en el supuesto que nos ocupa la prevista en artículo 45.1.B.12 de la Ley reguladora del Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que precisaba ser constatada por la cedula de Calificación Provisional y/o definitiva de Viviendas de Protección Oficial, o en su caso, de Viviendas de Protección Pública.

El hecho de que el sujeto pasivo sea una sociedad mercantil y como tal desarrolle una actividad económica no empecé, frente a lo sostenido por la interesada, para que el requerimiento de esa acreditación formal del requisito de la exención se pueda utilizar el procedimiento de verificación en tanto, insistimos, nos encontramos ante una justificación de un concepto incluido por el sujeto pasivo en su declaración que, en absoluto, implica la verificación de datos sobre la actividad económica que desarrolla. Con el documento requerido no se trataba de averiguar el contenido o características de su actividad empresarial con el fin de determinar un pronunciamiento sobre esa actividad, si no

exclusivamente la justificación documental de las condiciones legales exigidas a un inmueble para que fuera aplicable la exención recogida en la autoliquidación, sin que ello implique llevar a cabo ninguna calificación o interpretación jurídica ni indagaciones sobre su actividad económica.

Por tanto, no apreciamos la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos ni, en consecuencia, la nulidad de pleno derecho de la liquidación aducida por la mercantil solicitante de la revisión de oficio.

**QUINTA.-** Sin perjuicio de no existir motivo que ampare la pretensión de la interesada, cabría también valorar si concurren los límites a la revisión previstos en el artículo 110 de la LPAC, según el cual: *“las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”*.

Sobre los límites de la revisión, el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de enero de 2017 (recurso 1934/2014), señala: *«(...) Esta previsión legal permite que los tribunales puedan controlar las facultades de revisión de oficio que puede ejercer la Administración, confiriéndoles un cierto margen de apreciación sobre la conveniencia de eliminación del acto cuando por el excesivo plazo transcurrido y la confianza creada en el tráfico jurídico y/o en terceros se considera que la eliminación del acto y de sus efectos es contraria a la buena fe o la equidad, entre otros factores.*

*Ahora bien, la correcta aplicación del art. 106 de la Ley 30/1992, como ya dijimos en la STS nº 1404/2016, de 14 de junio de 2016 (rec. 849/2014), exige “dos requisitos acumulativos para prohibir la revisión de oficio, por un lado, la concurrencia de determinadas circunstancias*

*(prescripción de acciones, tiempo transcurrido u "otras circunstancias"); por otro el que dichas circunstancias hagan que la revisión resulte contraria a la equidad, la buena fe, el derecho de los particulares o las leyes».*

No podemos obviar que la Ley General Tributaria no prevé expresamente estos límites, pero, coincidiendo con el criterio mantenido por el Consejo Consultivo de Asturias en su dictamen 100/2020, de 30 de abril, el carácter supletorio de la LPAC y la seguridad jurídica permite atender esos límites en el caso de la revisión de oficio de los actos administrativos de carácter tributario. El criterio opuesto dejaría al albur de la voluntad de la Administración o de los interesados el momento para instar la revisión cualquiera que fuere el tiempo transcurrido o las circunstancias concurrentes.

En la revisión que analizamos, la liquidación cuya nulidad se pretende data del año 2013, aquietándose el sujeto pasivo con la misma pese a tener conocimiento expreso de la existencia de un procedimiento de apremio, al menos desde el año 2016, según refiere en el trámite de audiencia. Asimismo, en el año 2018 insta la nulidad de la liquidación, pero se aquieta con la resolución de inadmisión, procediendo a presentar con posterioridad otra solicitud de nulidad por motivos diferentes, siendo esta la que nos ocupa.

Así, al presente caso es perfectamente aplicable el criterio sobre esta cuestión recogida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012 ( Rec. casación 3493/2011), en la que se señala: *“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. Ello lleva al Tribunal Supremo a considerar que “quien ha tenido sobradas oportunidades de ejercitar las acciones nulidad o anulabilidad oportunas al amparo de los artículos 62 y 63 de la Ley [30/1992], pese a lo cual ha dejado precluir los plazos legales para efectuarlo, no puede ejercitar tardíamente su pretensión de anulación por la vía del recurso de revisión del artículo 102.1, y el intentar hacerlo así contraviene sin duda alguna la buena fe que ha de presidir el desarrollo de las relaciones jurídicas y la finalidad perseguida por el ordenamiento al establecer un sistema de recursos ordinarios sometidos a plazos taxativamente exigibles para postular tal anulación”.*

Por tanto, aun en el supuesto de que concurriese causa de nulidad del acto cuya revisión se ha instado, el tiempo y circunstancias concurrentes impedirían acceder a esa revisión dada la ausencia de buena fe de la mercantil interesada, y el perjuicio a la seguridad jurídica y al interés general que supondría amparar una pasividad total durante años, permitiendo que la Administración siguiera el procedimiento de recaudación y ejecución sin actuación alguna por parte de la sociedad interesada.

En mérito a lo que antecede, esta Comisión Jurídica Asesora formula la siguiente

## **CONCLUSIÓN**

No procede la revisión de oficio de la liquidación de fecha 22 de febrero de 2013, practicada a la mercantil P. A., S.A., por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A la vista de todo lo expuesto, el órgano consultante resolverá, dando cuenta de lo actuado, en el plazo de quince días, a esta Comisión Jurídica Asesora de conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 del ROFCJA.

Madrid, a 10 de mayo de 2022

La Vicepresidenta de la Comisión Jurídica Asesora

CJACM. Dictamen nº 283/22

Excmo. Sr. Consejero de Economía, Hacienda y Empleo

C/ Ramírez de Prado, 5 Bis – 28045 Madrid