



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 3 0 9 / 2 0 1 6

(Sección 1ª)

La Laguna, a 29 de septiembre de 2016.

Dictamen solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancia del representante legal de D.I.C., S.L., al objeto de declarar la nulidad de pleno derecho de liquidaciones del arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías (AIEM), relativas al período comprendido entre noviembre de 2006 a febrero de 2008 (EXP. 274/2016 RO)\*.*

## F U N D A M E N T O S

### I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por la Excma. Sra. Consejera de Hacienda, es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia del representante legal de D.I.C., S.L., al objeto de declarar la nulidad de liquidaciones del arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías (AIEM), relativas al periodo comprendido de noviembre de 2006 a febrero de 2008.

2. La legitimación de la Consejera para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los artículos 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con los arts. 102 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Además, de conformidad con lo previsto en esos preceptos, es preciso que tal dictamen sea favorable a la declaración pretendida, no pudiéndose acordar de lo contrario; es decir, ha de entenderse por este Consejo conforme a Derecho la

---

\* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

Propuesta de Resolución, procediendo tal declaración al incurrir el acto sometido a revisión en alguna de las causas de nulidad tasadas por las que, de acuerdo con las normas que la regulan, es posible tal revisión de oficio.

3. La competencia para dictar la resolución en este procedimiento corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, 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».

De acuerdo con este último inciso, complementado por el art. 2.a) de la Orden de 13 de enero de 2015, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias, la competencia para elaborar y elevar la propuesta de resolución en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria corresponde a la Subdirección de Grandes Contribuyentes y Tributos a la Importación y Especiales, en el que se señala que: En sus respectivos ámbitos funcionales (...) corresponde a las Subdirecciones: «a) Elevar al Director de la Agencia las propuestas de resolución que sean competencia del mismo, del Presidente de la Agencia o del Consejero competente en materia tributaria».

## II

1. El presente procedimiento se inicia mediante Acuerdo de 14 de enero de 2016 de la Directora de la Agencia Tributaria Canaria, en ejecución de la Sentencia de 3 de noviembre de 2015, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el recurso contencioso administrativo nº 128/2014, por el cual se insta la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones nº 156131111; nº 155804986; nº 157223798; nº 157224894; nº 157223329; nº 157223662 y nº 157266263, derivadas de los DUAS números 38197000376, 38197010767, 38197013789, 38197013970, 38198000128, 38198000332 y 38198000492, del periodo comprendido entre noviembre de 2006 a febrero de 2008, por un importe total de 183.515,45 €, así como de los actos posteriores derivados de las mismas, dictadas por el Administrador de Tributos a la Importación de Santa Cruz de Tenerife en materia de AIEM siendo obligada tributaria la sociedad D.I.C., S.L..

Los antecedentes más relevantes son los siguientes:

Primero.- Mediante escrito con fecha de registro de entrada en la Administración Tributaria de 21 de mayo de 2013, el representante de la entidad mercantil D.I.C., S.L., instó el procedimiento de nulidad de pleno derecho en relación con los DUAS que dieron lugar a las siguientes liquidaciones y periodos de liquidación del AIEM:

| Nº DUA      | Nº liquidación | Importe      | Periodo        |
|-------------|----------------|--------------|----------------|
| 38197000376 | 156131111      | 11.870,60 €  | noviembre 2006 |
| 38197010767 | 155804986      | 30.979,63 €  | julio 2007     |
| 38197013789 | 157223798      | 34.649,33 €  | Octubre 2007   |
| 38197013970 | 157224894      | 27.399,79 €  | noviembre 2007 |
| 38198000128 | 157223329      | 18.122,22 €  | diciembre 2007 |
| 38198000332 | 157223662      | 27.632,17 €  | enero 2008     |
| 38198000492 | 157266263      | 32.861,71 €  | febrero 2008   |
| Total       | .....          | 183.515,45 € |                |

En el escrito referido, se argumentaba en síntesis que las liquidaciones del AIEM presentadas por el concepto de exportaciones, se referían a mercancías entregadas a viajeros cuyo destino final era cualquier punto fuera del Archipiélago Canario y por tanto nos encontrábamos ante un supuesto de no sujeción. Así, considera que la liquidación e ingreso por el AIEM, por haber entrado en Depósito autorizado para la recepción de mercancías de importación en sus instalaciones, ubicadas en el Aeropuerto Tenerife Sur-Reina Sofía, que fue autorizado mediante Resolución del Director General de Tributos como almacén de Depósito temporal y como Depósito para la recepción de mercancías, devenía improcedente.

Dicha solicitud de nulidad se acompañó de la siguiente documentación:

1°.- La Resolución nº 457, de 26 de septiembre de 2006, del Director General de Tributos, por la que se concedía a la sociedad D.I.C., S.L. la autorización como almacenes de Depósito Temporal y como Depósito para la recepción de mercancías de importación consignadas a su nombre en las instalaciones que dicha entidad posee en el Aeropuerto Tenerife Sur- Reina Sofía.

De la referida resolución se destaca lo dispuesto en el apartado Quinto, en el que se establecía que las salidas de las mercancías de los almacenes autorizados se formalizarán en los DUA que correspondan, con alguno de los siguientes destinos:

a) Despacho a consumo: para las adquiridas por viajeros que realicen vuelos interinsulares.

b) Despacho de exportación: para todas aquellas mercancías adquiridas por viajeros cuyo destino final fuese cualquier aeropuerto fuera del Archipiélago Canario.

c) Vinculación a Depósito para aquellas mercancías que hubiesen superado el plazo legal de estancia de Depósito Temporal o aquellas otras que se quisieran introducir directamente desde el exterior en este régimen.

Termina el referido apartado señalando «Las mercancías despachadas bajo las modalidades citadas en los apartados a) y b) podrán agruparse en una declaración recapitulativa (una por cada modalidad) que se presentará los días 15 de cada mes y que contendrá todas las operaciones correspondientes a las ventas realizadas durante el mes anterior. En esta misma declaración deberá liquidarse el importe del AIEM correspondiente a los bienes que sean objeto de salida de Depósito, cualquiera que sea su destino (...).».

2°.- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), de 30 de abril de 2008, recaída en la reclamación económico-administrativa nº 3510088612008, interpuesta por la entidad interesada, contra la anterior Resolución de la Dirección General de Tributos nº 457, de 26 de septiembre de 2006, centrado el motivo de oposición en el apartado Quinto de la misma, en lo referente a las declaraciones recapitulativas, en cuanto que se refería a: «En esta misma declaración deberá liquidarse el importe del AIEM correspondiente a los bienes que sean objeto de salida de Depósito, cualquiera que sea su destino» por considerar improcedente dicho párrafo, argumentando que no procede liquidar el AIEM por las mercancías que se destinen al despacho de exportación, por no producirse el devengo de dicho arbitrio.

En esta Resolución el TEAR acuerda estimar la reclamación anulando en parte el acto impugnado en el sentido de declarar que no debe liquidarse el AIEM correspondiente a los bienes que sean objeto de salida del Depósito, por ser adquiridos por viajeros cuyo destino final fuese cualquier aeropuerto fuera del Archipiélago Canario.

3°.- Resolución del Director General de Tributos nº 554, de 23 de septiembre de 2008, en virtud de la cual en ejecución de la resolución del TEAR dictada en la reclamación económico-administrativa a la que se ha hecho referencia, se procede a modificar la Resolución 457, de 26 de septiembre de 2006, por la que se concedía a la interesada autorización de régimen especial de Depósito con exención de los derechos correspondientes a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias para las mercancías propias de su actividad mercantil y que se destinen a sus almacenes ubicados en el Aeropuerto Tenerife Sur- Reina Sofía.

La Resolución nº 554 citada, modificó el apartado Quinto de la Resolución 457 en lo referente a la declaración recapitulativa en lo que afecta al AIEM disponiendo que:

«En esta misma declaración, deberá liquidarse el importe del Arbitrio a la Importación y Entrega de Mercancías correspondientes a los bienes que sean objeto de salida del Depósito, cuando se destinen al consumo en el interior de las Islas Canarias».

4°.- Resolución de la reclamación económico administrativa nº JTS 6/2010 de 21 de junio de 2010, dictada por la Junta Territorial Económico Administrativa de Santa Cruz de Tenerife.

Tras conocerse la resolución del TEAR referida, favorable a sus intereses, la interesada interpuso solicitud de devolución de ingresos indebidos que abarcaban las liquidaciones del AIEM presentadas entre noviembre de 2006 y febrero de 2008. Dicha solicitud fue desestimada, por considerar que en todo caso, atendiendo al esquema de liquidación del AIEM, se trataba de recursos de reposición extemporáneos frente a las declaraciones recapitulativas. Dicho acto fue recurrido ante la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, resolviéndose con la Resolución 612010, de 21 de junio de 2010, que inadmitió el recurso por extemporáneo, y notificada a la interesada el 7 de julio de 2010, frente a la cual no se interpuso recurso alguno, deviniendo firme la misma.

5°.- Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 25 de abril de 2012 en Procedimiento Ordinario número 407/2010.

Según manifiesta la interesada, previamente a esta solicitud de devolución de ingresos indebidos, se venían presentando solicitudes de devolución paralelas que incluían algunas de esas mismas liquidaciones, siendo desestimadas por la misma causa, llegando a la jurisdicción

contencioso-administrativa, en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las providencias de apremio de las liquidaciones de AIEM de marzo y abril de 2008, y en la que se dictó Sentencia número 110/2012, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Santa Cruz de Tenerife, de 25 de abril de 2012, en el Procedimiento Ordinario número 407/2010. En dicha Sentencia, tras conocerse el fallo del TEAR frente a la resolución del Director General de Tributos, en la que se declara la no procedencia de liquidar el AIEM, por no darse el hecho imponible, se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Segundo.- La sociedad interesada instó en aquella ocasión la nulidad de las liquidaciones por entender que, con apoyo en la anterior Sentencia, cabía considerar que las liquidaciones de AIEM que no fueron recurridas en vía jurisdiccional ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por devenir firmes tras la Resolución de la Junta Territorial Económico-Administrativa de Santa Cruz de Tenerife, eran nulas de pleno derecho. Fundamentó tal petición de nulidad de pleno derecho en el artículo 217.1 letra e) de la LGT, por ser de un contenido imposible aquellas liquidaciones.

En resumen, se solicitó la nulidad de las liquidaciones del AIEM porque reunían los requisitos para solicitar su revisión: eran actos firmes que a su juicio tenían un contenido imposible; esto último con base en los siguientes argumentos:

- Se trataba de liquidaciones de AIEM por exportaciones, es decir, mercancías entregadas a viajeros que tenían como destino final cualquier punto fuera del Archipiélago Canario, encuadrables en un supuesto de no sujeción del AIEM.

- Se liquidó el AIEM como consecuencia del apartado Quinto de la Resolución nº 457, de 26 de septiembre de 2006, de la Dirección General de Tributos que fue posteriormente revocada en la Resolución 554, de 23 de septiembre de 2008, tras la Resolución del TEAR de 30 de abril de 2008.

- Finalmente basaba su pretensión en la Sentencia de 25 de abril de 2012 que reconoció la nulidad de las providencias de apremio derivadas de liquidaciones de AIEM correspondientes a marzo y abril de 2008.

Tercero.- Mediante acuerdo dictado por el Director General de Tributos, de fecha 17 de marzo de 2014, se acordó la inadmisibilidad a trámite de la solicitud de dicho procedimiento de nulidad, al amparo del apartado 3 del artículo 217 de la LGT.

Contra dicha inadmisión se interpuso recurso contencioso-administrativo nº 128/2014, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que dictó la Sentencia de 3 de noviembre de 2015, en cuyo fallo se dispuso «estimar íntegramente el recurso interpuesto anulando la resolución recurrida ordenando a la demandada a que incoe el procedimiento regulado en el artículo 217 o 219 de

la LGT, dictando resolución sobre el fondo, teniendo en cuenta lo establecido en la presente sentencia, en especial en el FD 4º ».

Cuarto.- Con fecha de entrada en el Registro de la Agencia Tributaria Canaria de 18 de diciembre de 2015, la sociedad mercantil interesada presentó escrito mediante el que solicitó la ejecución de la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Una vez firme la referida Sentencia de 3 de noviembre de 2015, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el recurso contencioso-administrativo nº 128/2014, por parte de la Agencia Tributaria Canaria se procedió a su ejecución dictándose el acuerdo inicio del procedimiento de nulidad cuya Propuesta de Resolución es objeto del presente dictamen.

2. Dentro del nuevo procedimiento de nulidad iniciado se concede a la empresa interesada el preceptivo trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente administrativo. Por la representación de dicha entidad se presenta escrito de alegaciones en el que vuelve a manifestar que las liquidaciones relacionadas objeto del presente procedimiento de nulidad se consideran nulas de pleno derecho al tener un contenido imposible, ya que se giraron como consecuencia de exportaciones que se traducían en ventas efectuadas a viajeros que tenían como destino cualquier punto fuera del Archipiélago Canario, no constituyendo entrega de bienes como hecho imponible del AIEM, tal y como regula el art. 67 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Considera que en este sentido se pronunció la Sentencia de 3 de noviembre de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Fundamento de Derecho Cuarto, al manifestar que «no cabe olvidar que esta Sala ya declaró que girar liquidaciones por el AIEM en relación a actividades que no constituyen hecho imponible de dicho tributo queda incurso de modo palmario dentro de los supuestos de nulidad».

En el referido escrito de alegaciones, además, se señala que, revisando el conjunto de liquidaciones presentadas en el periodo 2006 a 2008 relativas al AIEM, existen una serie de DUAS relativos a ventas con destino a cualquier punto fuera del Archipiélago Canario, que fueron liquidados en aplicación de la Resolución nº 457 de la Dirección General de Tributos, de 26 de septiembre de 2006, los cuales no se encuentran recogidos en la relación de DUAS objeto del presente procedimiento y que proceden a relacionar ahora en este escrito de alegaciones, solicitando «en aras

al principio de economía procesal» que se incluyan también en el presente procedimiento de nulidad de pleno derecho y sean tenidas en cuenta junto con las liquidaciones ya incluidas.

En definitiva solicitan la ampliación del objeto del presente procedimiento de nulidad de pleno derecho a las siguientes DUAS y correspondientes liquidaciones:

| Periodo         | Nº DUA      | Importe      |
|-----------------|-------------|--------------|
| diciembre 2006  | 38197001323 | 28.089,59 €  |
| enero 2007      | 38197002605 | 43.615,28 €  |
| febrero 2007    | 38817000238 | 39.276,91 €  |
| marzo 2007      | 38817000280 | 34.288,97 €  |
| abril 2007      | 38917006970 | 30.122,75 €  |
| mayo 2007       | 38817008285 | 24.264,36 €  |
| junio 2007      | 38197009572 | 26.448,82 €  |
| agosto 2007     | 38197012464 | 33.032,27 €  |
| septiembre 2007 | 38197012973 | 25.224,14 €  |
| TOTAL           | .....       | 264.363,09 € |

3. Consta en el expediente administrativo el informe de fecha 2 de agosto de 2013, emitido por el Administrador de Tributos a la Importación de Santa Cruz de Tenerife, tanto sobre los DUAS objeto del presente procedimiento como por los que quiere incorporar la interesada.

4. En relación con estos últimos DUAS, por D.I.C., S.L. se solicitó la revisión de actos nulos de pleno derecho y el reconocimiento a la devolución de ingresos indebidos, solicitud que fue inadmitida a trámite por Resolución núm. 5 de 12 de febrero de 2010 de la entonces Viceconsejera de Economía y Asuntos Económicos con la Unión Europea de la Consejería de Economía y Hacienda, por no ser actos firmes

en vía administrativa y al carecer de fundamento la petición de revisión basada en lo dispuesto en el art. 217.1.c) de la LGT.

5. En relación con los DUAS y liquidaciones correspondientes a enero, marzo, abril y mayo de 2007 (números de DUA 38197002605, 38817000280, 8917006970 y 38817008285, respectivamente) la interesada presentó recurso contencioso-administrativo, ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, en el que recayó Sentencia de 30 de octubre de 2012 que desestimó el recurso interpuesto por la sociedad mercantil demandante confirmando las resoluciones impugnadas.

La entidad D.I.C., S.L., presentó contra la anterior Sentencia del TSJC recurso de casación para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, en el que se dictó Sentencia de 15 de enero de 2015, que declaró no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina formulado contra la Sentencia de 30 de octubre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

Dicho recurso de casación para la unificación de doctrina pretendía que el Tribunal Supremo se pronunciase sobre la contradicción de doctrina que, a juicio de la entidad recurrente, existía entre la citada Sentencia de 30 de octubre de 2012 y la dictada el 25 de abril de 2012 por el mismo Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

Otra Sentencia de 30 de octubre de 2012, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 352/2009, interpuesto por D.I.C., S.L., frente a la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económica-administrativa interpuesta el 11 de abril de 2008, contra las liquidaciones de AIEM correspondientes al periodo agosto y septiembre de 2007 (nº de DUA 38197012464 y 38197012973, respectivamente), dictándose posteriormente resolución expresa por el TEAR, quedando confirmados los actos impugnados en virtud de la referida Sentencia del TSJC en la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo.

### III

1. De los anteriores antecedentes se desprende que, en ejecución de la Sentencia de 3 de noviembre de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, se inicia

procedimiento de revisión de oficio de las liquidaciones del AEM derivadas de los DUAS números 38197000376, 38197010767, 38197013789, 38197013970, 38198000128, 38198000332 y 38198000492, comprendidas entre noviembre de 2006 a febrero de 2008. En el trámite de audiencia, la entidad interesada solicita, ya que se basa en los mismos argumentos, que se amplíe la revisión de oficio a las liquidaciones de los DUAS números 38197001323, 38197002605, 38817000238, 38817000280, 38917006970, 38817008285, 38197009572, 38197012464 y 38197012973, correspondientes a los meses de diciembre de 2006 a septiembre de 2007. Funda la entidad interesada la nulidad que soporta la revisión de oficio en que las liquidaciones del AEM, como acto administrativo, incurren en la causa prevista en la letra c) del art. 217.1 LGT, esto es, que tienen un contenido imposible porque dichas liquidaciones se giraron como consecuencia de exportaciones que se traducían en ventas efectuadas a viajeros que tenían como destino cualquier punto fuera del Archipiélago Canario, no constituyendo entrega de bienes como hecho imponible del AEM, tal y como regula el art. 67 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Considera que en este sentido se pronunció la Sentencia de 3 de noviembre de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Fundamento de Derecho Cuarto, al manifestar que «no cabe olvidar que esta Sala ya declaró que girar liquidaciones por el AEM en relación a actividades que no constituyen hecho imponible de dicho tributo queda incurso de modo palmario dentro de los supuestos de nulidad».

2. La Propuesta de Resolución, no sin antes descartar la concurrencia de la causa esgrimida por la empresa interesada, entiende que procede declarar la nulidad por la causa de la letra g) del art. 217.1 LGT (cualquier otro supuesto que se establezca en una disposición con rango de ley), en relación con el art. 103.2 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA); esto es, en cumplimiento de la Sentencia dictada por el TSJC de 3 de noviembre de 2015, en el procedimiento ordinario 128/2014, pero sólo de las liquidaciones del AEM relativas a los períodos comprendidos entre noviembre de 2006 y febrero de 2008 que fueron objeto del referido procedimiento 128/2014, interpuesto por la representación de la sociedad mercantil D.I.C., S.L.

En dicha Sentencia el fallo disponía:

«La Sala ha decidido estimar íntegramente el recurso interpuesto, anulando la resolución recurrida ordenando a la demandada a que incoe el procedimiento regulado en el art. 217 o

219 de la LGT, dictando resolución sobre el fondo, teniendo en cuenta lo establecido en la presente sentencia, en especial en el FD4º».

A su vez, el referido Fundamento Cuarto establecía:

«Expuestas las actuaciones llevadas a cabo por la ATC y por el hoy recurrente, no puede más que estimar el recurso y anular el acto impugnado, pues sin perjuicio de las sentencias recaídas en los recursos seguidos bajo los números 352 y 113 del 2009, es lo cierto que la resolución fue impugnada, que fue anulada, que la ATC en ejecución de sentencia modificó dicha resolución y dictó una nueva dejando fuera de la obligación de presentar la declaración a las actividades que no constituyen hecho imponible de dicho tributo, lo que determina que por la ATC deba iniciarse y tramitarse el procedimiento previsto en el art. 217 o 219 de la LGT.

Y ello por cuanto no cabe olvidar que esta Sala ya declaró que “girar liquidaciones por el AIEM en relación a actividades que no constituyen hecho imponible de dicho tributo, queda incurso, de modo palmario, dentro de los supuestos de nulidad, por lo que procede estimar el recurso anulando las providencias de apremio como consecuencia de la nulidad en la que incurrían las liquidaciones giradas por el concepto referido relativos a los meses de marzo y abril del 2008, ordenando la devolución de las cantidades ingresadas más los intereses correspondientes desde la fecha de su ingreso”».

## IV

1. En primer lugar, este Consejo ha de resolver acerca de la pretensión de los instantes de la nulidad de ampliar el objeto de la revisión de oficio a actos administrativos no incluidos en el inicial escrito de solicitud, alegando su similitud con los en éste mencionados, por razones «de economía procesal». Tal ampliación del objeto de la nulidad debe ser claramente rechazada. El objeto del procedimiento anulatorio de la revisión de oficio se define en la solicitud de iniciación, o en el acuerdo correspondiente de ser de iniciativa pública, y en torno a tal objeto se ordena y desarrolla la ulterior tramitación. De entrada, la solicitud se somete a un juicio de admisibilidad (art. 102.3 LRJAP-PAC), al que escaparían actos administrativos distintos que entraran en el procedimiento ulteriormente. Por lo demás, el trámite de audiencia, en el cual la representación de la empresa D.I.C., S.L. solicitó la ampliación del objeto de la revisión de oficio, se sitúa al final del procedimiento, concluida su instrucción, inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, cuando la legislación sólo permite aportar elementos de juicio sobre lo ya instruido, que ayuden a formular una propuesta de resolución sobre lo inicialmente solicitado.

En este caso, además, el objeto de la revisión de oficio viene también configurado por el fallo de la Sentencia de 3 de noviembre de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que ordenó su iniciación respecto de unos concretos actos administrativos, aquellos que son objeto de la solicitud nulidad de 21 de mayo de 2013. Esos actos y no también otros deben constituir el objeto de la revisión.

2. En cuanto a la causa de nulidad alegada por los solicitantes, la del artículo 217.1.c) LGT, este Consejo coincide con la Propuesta de Resolución en que carece de fundamento argumentar que las liquidaciones que se pretenden anular incurren en ella.

En efecto, es consolidada la doctrina, contenida en nuestro DCC 208/2016, en virtud de la cual la determinación de la casuística de los de actos nulos por su contenido imposible ha sido apreciada con prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, para evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico.

En palabras del Tribunal Supremo, «actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La Jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de este (...)» (STS de 3 de diciembre de 2008, con cita de las Sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985).

El Consejo de Estado, en su Dictamen 246/2007, de 15 de marzo, que se remite al Dictamen 1.531/1996, de 30 de mayo- señala que «la revisión de oficio, sobre todo si es por causa de nulidad de pleno derecho, es una medida tan drástica e implica una potestad tan exorbitante que debe aplicarse con mucho tiento. Así lo viene advirtiendo este Consejo, con apelación a la Jurisprudencia, en numerosos dictámenes (como el 42.107/1979, de 23 de marzo; el 297/1993, de 22 de julio; o el 1.387/1994, de 21 de septiembre) (...). Este rigor, que no admite interpretaciones extensivas ni aplicación a supuestos de hecho dudosos, es más exigible si cabe cuando -como ocurre en el presente caso- se invoca como causa de nulidad del acto su contenido imposible, por la razón que se expone en el Dictamen 45.742, de 7 de junio de 1984, donde se dice: «El Consejo de Estado se ha mostrado cauteloso a la hora de apreciar la causa de nulidad consistente en el contenido imposible de los

actos administrativos, tratando de evitar en concreto que a través de tal causa se canalice todo supuesto de ilegalidad o prohibición». Así pues, la imposibilidad del contenido apunta más al aspecto material que al legal. Es imposible lo que materialmente no se puede realizar, bien sea porque va contra las leyes físicas o bien porque parte de un supuesto de hecho irreal o inexistente».

En esa misma línea, este Consejo Consultivo viene señalando que:

«El Tribunal Supremo (Sentencias de 31 de mayo de 2012, 3 de diciembre de 2008, 17 de enero de 2005 y 19 de mayo de 2000, entre otras) señala que la nulidad de pleno Derecho de actos administrativos que tengan un contenido imposible prevista en el artículo 62.1.c) de la LRJAP-PAC es trasunto en el régimen de dichos actos del principio que expresa el artículo 1.272 del Código Civil para los contratos. La nulidad de actos cuyo contenido sea imposible ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, que trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado.

La imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de Procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, pero no imposibilidad legal con carácter general, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (arts. 63 LRJAP-PAC y 83.2 de la LJCA), lo que podría ocasionar que por esta vía se llegase a considerar que cualquier acto contrario a la ley es nulo de pleno derecho por tener un contenido imposible por incompatible con la ley; la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto.

Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La Jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de este (Sentencias de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985)».

Por último, y en un supuesto similar al que nos ocupa, en materia tributaria, la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), en su Sentencia de 21 enero 2009 resolvió en ese mismo sentido al afirmar que:

«Tampoco puede compartirse la alegación de que la Resolución firme del TEAC, que confirmó la liquidación de IRPF del ejercicio 1993, sea un acto de contenido imposible, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo contenida en Sentencia de 19 de mayo de 2000, que pone de relieve que la imposibilidad ha de ser de carácter material o físico, y no de

carácter jurídico como la que invoca el recurrente, que equivaldría prácticamente a la ilegalidad del acto que suele comportar la anulabilidad y ha de alegarse por el cauce ordinario de recursos. Además, la imposibilidad ha de ser originaria y no sobrevinida, como ocurre en este caso en que se considera que la imposibilidad deriva de una sentencia posterior dictada en relación con otro tributo.

En suma, conforme a los indicados criterios jurisprudenciales, actos nulos por tener un contenido imposible son los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen, y los que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica), por oponerse a las leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable.

Ninguna de estas notas está presente en una liquidación por IRPF de 1993, a consecuencia de los incrementos patrimoniales irregulares derivados de ingresos percibidos en ese año por la venta de un inmueble».

En base a todas estas razones y pronunciamientos ha de rechazarse la declaración de nulidad radical instada por coincidir con la causa alegada del art. 217.1.c) LGT.

3. La Propuesta de Resolución entiende que, en la medida en que en el fallo de la Sentencia de 3 de noviembre de 2015 del TSJ de Canarias se hace una expresa mención a su Fundamento de Derecho Cuarto -que, recordemos, dispuso que por la Agencia Tributaria deba iniciarse y tramitarse el procedimiento previsto en el art. 217 o 219 de la LGT y que «girar liquidaciones por el AIEM en relación a actividades que no constituyen hecho imponible de dicho tributo, queda incurso, de modo palmario, dentro de los supuestos de nulidad, por lo que procede estimar el recurso anulando las providencias de apremio (...), ordenando la devolución de las cantidades ingresadas más los intereses correspondientes»- su cumplimiento, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 103.2 LJCA -que dispone que las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consignan-, le compele a declarar la nulidad de las liquidaciones del AIEM derivadas de los DUAS números 38197000376, 38197010767, 38197013789, 38197013970, 38198000128, 38198000332 y 38198000492, comprendidas entre noviembre de 2006 a febrero de 2008, ya que la letra g) del art. 217.1 LGT establece que se podrá declarar la nulidad de los actos tributarios por cualquier otro supuesto que se establezca expresamente en una disposición de rango legal (en este caso, el aludido apartado 2 del art. 103 LJCA), declaración de nulidad que la Propuesta de Resolución así hace en ejecución de sentencia.

A juicio de este Consejo Consultivo esta argumentación de la Propuesta de Resolución no puede ser admitida. El texto del artículo 103.2 LJCA no describe o incluye una causa de nulidad radical de los actos administrativos; se limita a proclamar la obligación de las partes a cumplir las sentencias de los Tribunales. Desde el principio constitucional (art. 106.1 CE) de que corresponde a los Tribunales de Justicia controlar la legalidad de la actuación administrativa éstos comprobarán si unos concretos actos administrativos incurren en las precisas causas de nulidad de pleno derecho que la Ley establece; pero, obviamente, no les corresponde determinar cuáles sean esas causas, pues sólo la Ley puede hacerlo. El artículo 217.1.g) LGT remite a «cualquier otra (causa) que se establezca expresamente en una disposición con rango de legal». El artículo 103.2 LJCA es una disposición con rango legal, pero no establece causa alguna de nulidad radical de los actos administrativos. No cabe por ello basar en tal precepto la nulidad pretendida, por lo que procede considerar no conforme a Derecho la Propuesta de Resolución.

4. El fallo de la Sentencia de 3 de noviembre de 2015 obliga a la Administración a incoar el procedimiento regulado en el artículo 217 o 219 LGT. El dictamen del Consejo Consultivo es preceptivo sólo para el primero de tales procedimientos (art. 217.4 LGT), por lo que no tendría ni podría pronunciarse si la Administración decidiera acudir al procedimiento del artículo 219, en el que no se da tal preceptividad.

## C O N C L U S I Ó N

No se emite dictamen favorable a la declaración de nulidad de la presente revisión de oficio, por considerar no conforme a Derecho la Propuesta de Resolución.