



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 180/2017

(Sección 1ª)

La Laguna, a 2 de junio de 2017.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de (...), en calidad de Administradora única de la entidad (...), de las liquidaciones n.º 386002010370001231 y 386002012310008098, dictadas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, dimanantes de los expedientes 365/09 y 56/12 respectivamente, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (EXP. 145/2017 RO)\*.*

## FUNDAMENTOS

### I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por la Sra. Consejera de Hacienda, es la Propuesta de Resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho de las liquidaciones núm. 386002010370001231 y 386002012310008098, dictadas por la Administración de tributos cedidos de Santa Cruz de Tenerife, dimanantes de los expedientes 365/09 y 56/12 respectivamente, en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, siendo el obligado tributario la entidad (...).

2. La legitimación de la Sra. Consejera para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y c) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto citado con el art. 217.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

---

\* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

De conformidad con lo previsto en ese precepto y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida.

La revisión instada se fundamenta en las causas previstas en el apartado c) del art. 217.1 LGT, al entender la interesada que los actos cuya revisión se pretende tienen un contenido imposible.

3. El art. 29, letra g), de la Ley 14/1990, de 26 de julio, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas de Canarias, dispone que corresponde a los Consejeros incoar y resolver los expedientes de revisión de oficio de los actos del propio Departamento.

4. En la tramitación del procedimiento se ha dado el preceptivo trámite de audiencia a la interesada, al que compareció presentando alegaciones, por lo que no se ha incurrido en irregularidades formales que obsten a un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

## II

1. De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo resulta que las actuaciones administrativas previas que causan el inicio del presente procedimiento de revisión de actos nulos son las siguientes:

- Con fecha 9 de enero de 2006 se presentó autoliquidación por parte de la interesada, la entidad mercantil (...), en relación con la escritura de compraventa de un local de oficina, sito en (...), término municipal de Santa Cruz de Tenerife, otorgada el día 9 de diciembre de 2005. La citada autoliquidación se declaró exenta al amparo del art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

- Mediante comunicación de inicio de actuaciones de 23 de noviembre de 2009, se pone de manifiesto a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, que tiene por objeto comprobar la procedencia de la aplicación de la exención antes citada, y se le requiere para que, en el plazo de quince días hábiles contados a partir de la recepción de la notificación, proceda a la presentación, ante el órgano de gestión, de toda aquella documentación que estime pertinente para acreditar la exención invocada. Dicha comunicación fue notificada el 21/01/2010. El interesado no atendió en plazo el citado requerimiento.

- El 21 de mayo de 2010 es notificada la propuesta de liquidación provisional, concediendo un plazo de 15 días hábiles, en virtud de lo establecido en los arts. 99.8, 105.1 y 138.3 de la LGT, a efectos de alegar lo que conviniera a su derecho y aportar los documentos y justificantes que estimara pertinentes, no presentándose alegaciones.

- Con fecha 23 de julio de 2010 se dicta resolución de fin del procedimiento de comprobación limitada número 365/2009, dictando la liquidación provisional, por importe de 7.301,27 euros, por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo notificada con fecha 5 de septiembre de 2010. Contra la anterior resolución y liquidación provisional no se presentó recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa. Transcurrido el plazo del pago en periodo voluntario sin haber realizado el ingreso, se inicia por el Servicio de Recaudación procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, acordándose providencia de apremio.

- Una vez finalizado el procedimiento anterior, se inicia por la Administración procedimiento de comprobación de valores número 56/2012, con respecto a la autoliquidación mencionada, al amparo de lo previsto en el art. 159 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Remitido el expediente al Servicio de Valoración para la tasación pericial del inmueble objeto de la compraventa, de acuerdo con lo establecido en el art. 57.1 e) de la LGT, le fue asignado al local, un valor de 150.185,15 euros, superior al declarado por el interesado (90.151,82 euros), que sirvió de base al expediente de comprobación.

- El procedimiento se inicia con la notificación de la propuesta de liquidación provisional, realizada personalmente a la administradora única de la sociedad el 25 de mayo de 2012, concediendo un plazo de 15 días hábiles, en virtud de lo establecido en los arts. 99.8, 105.1 y 138.3 de la Ley General Tributaria, a efectos de alegar lo que conviniera a su derecho y aportar los documentos y justificantes que estimara pertinentes.

- Con fecha 6 de junio de 2012 se presenta solicitud de ampliación de plazo y con fecha 19 de junio de 2012 la interesada presenta escrito alegando que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y que tanto la

propuesta de liquidación provisional como la comprobación de valor adolecen de falta de motivación.

- Con fecha 18 de octubre de 2012 se practicó la liquidación provisional número 38600 2012 31 0008098, por importe de 5.265,61 euros.

- La alegación de prescripción fue desestimada con base en que el plazo de prescripción se había interrumpido con el procedimiento de comprobación limitada realizado previamente, según establece el art. 68.1.a) de la Ley General Tributaria, volviendo a iniciarse, en virtud de lo dispuesto en el art. 68.5 (ahora 68.9), con la notificación de la resolución de fin del citado procedimiento, por lo que en el momento de notificarse el inicio del procedimiento de comprobación de valores no había prescrito el derecho de la Administración para proceder a la liquidación. La referida liquidación provisional fue notificada personalmente a la administradora única de la sociedad el 12 de noviembre de 2012.

- Con fecha 13 de diciembre de 2012 se interpone por la entidad (...) reclamación económico-administrativa contra la anterior liquidación, dictándose fallo por el Tribunal Económico-Administrativo inadmitiendo la misma por extemporánea.

- Transcurrido el plazo del pago en periodo voluntario sin haber realizado el ingreso, se inicia por el Servicio de Recaudación procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, dictándose providencia de apremio número 02010-20130000485.

- Con fecha 13 de julio de 2011 la administradora única de la entidad (...) presenta escrito solicitando el inicio de un procedimiento de revocación de la liquidaciones dictadas por la Administración de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, en concepto de Impuesto General Indirecto Canario por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, dimanante del expediente 365/2009.

Fundamenta su solicitud en el hecho de que las notificaciones practicadas por la Administración en los procedimientos citados se dirigieron al anterior domicilio de la entidad (...). Según alega dicha dirección fue el domicilio de la sociedad hasta el 18/03/2010 lo que le ha impedido presentar recursos contra los citados actos administrativos. No obstante reconoce la propia interesada en su solicitud que por un incomprensible error no comunicó a la Administración su nuevo domicilio hasta el 12/07/2011.

- Con fecha 9 de noviembre de 2011, el Director General de Tributos acusa recibo de dicha solicitud entendiendo que no concurre ninguno de los supuestos de revocación previstos en el art. 219 de la LGT.

2. A la vista de esos antecedentes, con fecha de 30 de diciembre de 2015, la administradora única de la sociedad (...) presenta escrito en el que solicita la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones relacionadas con los expedientes 365/2009 y 56/2012, por considerar que se incurre en la causa de nulidad prevista en el art. 217.1.c) de la Ley General Tributaria, en base, sucintamente, a las siguientes fundamentaciones:

Entiende que las liquidaciones provisionales derivadas del procedimiento de comprobación limitada 365/2009 y posteriormente del procedimiento de comprobación de valores número 56/2012 son nulas de pleno derecho porque se trata de actos de contenido imposible, dado que son procedimientos iniciados una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Para llegar a esta conclusión parte de que:

- El inicio de dicho plazo de prescripción se produjo el día 9 de enero de 2006, fecha en que finalizaba el plazo de un mes para presentar la autoliquidación, según el art. 39.1 del Decreto Legislativo 1/2009 de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos y finalizó el 9 de enero de 2010.

- La primera notificación realizada por la Administración en relación con el procedimiento de comprobación limitada, expediente 365/2009, tuvo lugar el 21 de enero de 2010, después de haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

- Por tanto la liquidación girada sería nula de pleno derecho y ninguna de las actuaciones realizadas habrían interrumpido el plazo de prescripción, por lo que también el procedimiento de comprobación de valores, expediente 56/2012, se inició una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

En base a lo cual insta la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones derivadas de ambos procedimientos, con arreglo a lo dispuesto en el

art. 217.1 c) de la LGT, estimando que debe reconocerse el contenido imposible de las mismas.

3. Consta en el expediente la siguiente documentación relevante:

- Solicitud, de conformidad con lo previsto en el art. 5.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, de informe al órgano que dictó los actos que se recurren.

- Dicho informe concluye que no se da el supuesto contenido en el art. 217 c) de la LGT, alegado por la interesada, para que proceda la declaración de nulidad solicitada dado que el 21 de enero de 2010, cuando se inició el procedimiento de comprobación limitada número 265/2009 no había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

- Concedido el preceptivo trámite de audiencia a la interesada, presenta escrito de alegaciones en el que parece reconocer que no comunicó el cambio de domicilio de la empresa por error, pero sin rebatir los informes de la Administración Tributaria sobre la no concurrencia de la causa de nulidad alegada.

- La Propuesta de Resolución, con base en dichos informes, resuelve que no procede la revisión de oficio de las liquidaciones dictadas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al entender que no había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y que tampoco se observan irregularidades en las notificaciones realizadas que pudieran ser consideradas causa de nulidad del procedimiento, de lo que deriva que no se da el supuesto contenido en el art. 217.1,c) LGT alegado por la interesada (actos de contenido imposible) como causa de nulidad de pleno derecho.

### III

1. Como hemos advertido en distintas ocasiones (ver por todos el DCC 422/2016), la causa de nulidad de pleno que nos ocupa (tener un contenido imposible) es trasunto en el régimen de dichos actos de la regla del art. 1.272 del Código Civil que establece que no pueden ser objeto de los contratos las cosas o servicios imposibles. La nulidad de actos cuyo contenido sea imposible ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la jurisprudencia, que trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado. Por acto de contenido imposible no se entiende su

imposibilidad jurídica, que en principio sólo llevaría en su caso a la anulabilidad. La imposibilidad del contenido de un acto es la natural, física y real y, además, de carácter originario; por ejemplo, la adjudicación de un contrato a una persona ya fallecida. También se consideran actos de contenido imposible aquellos actos de contenido contradictorio en los que la aplicación de uno de sus elementos anula el efecto requerido por otro, sin que por consiguiente sea posible su aplicación simultánea; o aquellos que por su ambigüedad e ininteligibilidad no sean aplicables (por todas, Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 11 abril de 2013 y de 19 mayo de 2000). En definitiva, la imposibilidad que produce la nulidad de un acto es la imposibilidad lógica o la material originaria.

Por último, y en un supuesto en materia tributaria, nos hemos referido, en nuestro DCC 309/2016, a que 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».

En este caso, visto que incluso la propia interesada admite que no comunicó el cambio de domicilio de la empresa, la única causa que pudiera incurrir en ese supuesto de nulidad sería la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, lo que podría suponer, en su caso, una irregularidad jurídica, pero en ningún caso una imposibilidad física, por lo que no puede ser subsumido en la causa de nulidad tipificada en la LGT, que es la misma que la prevista en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común

de las Administraciones Públicas (que deroga y sustituye a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común).

2. Tal circunstancia es motivo suficiente para desestimar la pretensión anulatoria de la interesada; pero, como ha argumentado la Propuesta de Resolución, del análisis de la documentación obrante en el expediente se deduce que ni siquiera existe prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, pues en el momento de la presentación de las autoliquidaciones del ITP, el nueve de diciembre de 2005, la norma que lo regulaba era el art. 102.1 del Real Decreto 828/1995, que disponía que el plazo era, no de un mes, sino de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se dictara el acto o celebrara el contrato. Además, para el cómputo de dicho plazo también había que tener en cuenta que en el ámbito de la Comunidad Autónoma Canaria los sábados habían sido declarados como días inhábiles a ciertos efectos tributarios desde el 19 de junio de 2004, de acuerdo con el art. undécimo.1 de la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias, que entró en vigor el 19 de junio de 2004.

De acuerdo con lo anterior, la compraventa objeto de comprobación se realizó el nueve de diciembre de 2005, y siendo el plazo para la presentación de la autoliquidación de 30 días hábiles, sin que computaran sábados, domingos y festivos, 2 y 6 de enero de 2006, lo fueron, también el día 16 de enero de 2006 por Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 13 de enero de 2006 (BOC nº 009 de 2006), dicho plazo finalizó el veinticinco de enero de 2006.

Dado que el interesado presentó su autoliquidación dentro de dicho plazo, el 25 de enero de 2006 es la fecha en que se inicia el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, plazo que finalizó el veinticinco de enero de 2010.

Siendo eso así, es obvio que la notificación del inicio del procedimiento de comprobación limitada realizada el 21 de enero de 2010 se hizo dentro del citado plazo de prescripción interrumpiendo el mismo.

Tal procedimiento concluye con la notificación de la Resolución de fin de procedimiento, realizada el 21 de mayo de 2010 (sin que por tanto pueda apreciarse caducidad del mismo) y dicha notificación es un nuevo acto interruptivo de la prescripción, por lo que, de acuerdo con el art. 68.9 LGT, el plazo de prescripción vuelve a iniciarse en esa fecha, por lo que el 25 de mayo de 2012 cuando se notifica a la interesada el inicio del otro procedimiento, el de comprobación de valores, es



claro que tampoco estaba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria porque no había transcurridos los cuatro años de prescripción iniciado en 2010.

En definitiva, la Propuesta de Resolución, que resuelve que no procede la revisión de oficio de las liquidaciones núm. 386002010370001231 y 386002012310008098, dictadas por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo el obligado tributario la entidad (...), se ajusta a Derecho porque, ni aun habiendo prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria, no incurre en acto de contenido imposible como causa de nulidad de pleno derecho prevista en el art. 217.1,c) LGT.

En conclusión, la Propuesta de Resolución, que desestima la revisión de oficio, instada por el obligado tributario la entidad (...), de las liquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es conforme a Derecho.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución se considera conforme a Derecho, no procediendo la revisión de oficio instada por no concurrir causa de nulidad de pleno Derecho.