



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 4 6 0 / 2 0 1 7

(Sección 2ª)

La Laguna, a 19 de diciembre 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 de la liquidación provisional número 830/2008, del expediente 1595/2007 del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a instancia de (...) (EXP. 403/2017 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

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, instada el 2 de diciembre de 2016 por (...), de la liquidación provisional nº 830/2008 del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

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, 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).

De acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera 2, a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), y art. 7.2 LGT, los procedimientos de revisión de las actuaciones en materia tributaria se rigen por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en la LPACAP.

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

De conformidad con lo previsto en el art. 217.4 LGT, y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida.

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 insta tienen un contenido imposible.

3. El presente procedimiento de revisión de oficio, a instancia de parte, ha sido tramitado por la Agencia Tributaria Canaria, la Propuesta resolutoria ha sido formulada por la Directora de dicha Agencia y será dictada por la Consejera de Hacienda, conforme dispone art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria (aprobado por el Decreto 152/2014, de 18 de diciembre).

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año -plazo ya superado- desde que se presentó la solicitud por la interesada, según preceptúa el art. 217.6 de la LGT. No obstante, al tratarse de la revisión de un acto de aplicación de un tributo (una liquidación), en virtud del art. 103 LGT, aun fuera de plazo la Administración está obligada a resolver expresamente.

5. En el curso del procedimiento se alega la Sentencia de 15 de enero de 2016, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección primera, mediante la que se estimó el recurso contencioso administrativo número 446/2013 interpuesto por el procurador (...), en representación de (...) (hermano de la interesada) contra el acuerdo del Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad desestimatorio de la solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación 829/2008, así como de la resolución del Director General de Tributos por la que se estimó parcialmente la revocación de dicha liquidación.

Dicha sentencia no obraba originariamente en el expediente, por lo que, considerándose necesaria su remisión a este Consejo, se solicitó -con suspensión del plazo de emisión del dictamen- con la finalidad de poder analizar si concurre la causa de nulidad alegada por la interesada, en aplicación de lo dispuesto en el art. 53.b) y a) del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo de Canarias (Decreto 181/2005, de 26 de julio).

II

1. De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo resulta que las cuestiones de hecho relevantes para dilucidar el fondo del asunto son las siguientes:

- Con fecha 18 de julio de 2007 se presenta, para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, una escritura de aceptación de herencia de los bienes quedados al fallecimiento de (...), autorizada por la notaria de Telde (...), el día 15 de junio de 2007 y número 2.113 de protocolo. Este documento tuvo entrada en la Oficina Tributaria Gran Canaria Sur el 23 de octubre de 2007. En el mismo documento, se declara el fallecimiento de (...), ocurrido el 14 de octubre de 2005, sin que conste autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones por esta herencia y sin que en la misma consten bienes a nombre de dicho causante.

- Consultados los datos de la Dirección General del Catastro, mediante certificado catastral telemático, se pone de manifiesto que el causante (...), era propietario de los siguientes bienes inmuebles urbanos y rústicos, todos situados en Valsequillo:

Inmuebles urbanos:

- Referencia catastral (...), sito en (...).
- Referencia catastral (...).

Inmuebles Rústicos:

- Referencia catastral (...), (...).
- Referencia catastral (...), (...).
- Referencia catastral (...), (...).

Tras la información obtenida del Catastro Inmobiliario, la Unidad de Valoración de la Oficina Tributaria Gran Canaria Sur emite informes de valoración en los que se determina como valores comprobados los siguientes:

Inmuebles Urbanos:

- Referencia catastral (...), sito en (...), con valor comprobado de 355.828,00 €.
- Referencia catastral (...), con valor comprobado de 668.453,39 €.

Inmuebles Rústicos:

- Referencia catastral (...), (...), con valor comprobado de 3.453,18 € y 2.712,00 €.
- Referencia catastral (...), (...), con valor comprobado de 5.416,02 € (al ser el causante sólo propietario del 92% corresponde el valor de 4.982,73 €).

- Referencia catastral (...), (...), con valor comprobado de 14.275,00 €.

- El 19 de febrero de 2008, la Oficina Tributaria Gran Canaria Sur requiere a (...) relación de bienes dejados por (...), fallecido el 14 de octubre de 2005.

El día 24 de abril de 2008, al no haber sido atendido dicho requerimiento, la Oficina Tributaria Gran Canaria Sur notifica a (...) el inicio del procedimiento de comprobación limitada, mediante propuesta de liquidación provisional y trámite de audiencia, por importe de 137.674,79 €.

- El 19 de mayo de 2008, (...) presentó alegaciones a la propuesta de liquidación provisional. Teniendo en cuenta las alegaciones presentadas, la Unidad de Valoración emite informes de valoración, siendo los valores comprobados por la Administración los siguientes:

Inmuebles Urbanos:

Referencia catastral (...), sito en (...), con valor comprobado de 314.768,03 €, según informe de valoración de fecha 23 de junio de 2008.

Referencia catastral (...), con valor comprobado de 568.185,53 €, según informe de valoración de fecha 23 de junio de 2008.

Inmuebles Rústicos:

- Referencia catastral (...), (...), con valor comprobado de 3.453,15€ y 1.627,23 €, según informe de valoración de fecha 14 de agosto de 2008.

- Referencia catastral (...), (...), con valor comprobado de 5.416,02 € (al ser el causante sólo propietario del 92% corresponde el valor de 4.982,73 €), según informe de valoración de fecha 14 de agosto de 2008.

- Referencia catastral (...), (...) con valor comprobado de 14.275,00 €, según informe de valoración de fecha 14 de agosto de 2008.

El 13 de octubre de 2008, en base al nuevo informe de la Unidad de Valoración, se notifica a la interesada una nueva liquidación provisional con trámite de audiencia por importe de 112.238,76 €. Contra dicho acto la interesada no presentó alegación alguna.

- Al no ser ingresada la referida liquidación en periodo voluntario de pago, sin que se hubiese procedido a solicitar la suspensión de la deuda por parte de la interesada, se expidió el correspondiente certificado de vía de apremio.

- El día 6 de marzo de 2014, (...) solicita que se inicie procedimiento de revocación de la liquidación provisional nº 830/2008 por el fallecimiento de (...), al entender que la Administración cometió un error de hecho, puesto que la escritura de aceptación de herencia presentada corresponde al fallecimiento de su madre (...).

El día 12 de marzo de 2014, de conformidad con lo dispuesto en el art. 10.1 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, se acusa recibo del escrito instando la revocación de la liquidación a la que se refiere este procedimiento.

Con fecha 10 de septiembre de 2014, consta en el expediente informe de Inspectora Superior de Tributos, dirigido al Director General de Tributos, que considera que no se dan las circunstancias exigidas para iniciar un procedimiento de revocación, de conformidad con lo establecido en el art. 219.1 LGT.

- El 15 de enero de 2016, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección primera, dictó sentencia mediante la que se estimó el recurso contencioso administrativo número 446/2013 interpuesto por el procurador (...), en representación de (...) (hermano de la interesada) contra el acuerdo del Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad desestimatorio de la solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación 829/2008, así como de la resolución del Director General de Tributos por la que se estimó parcialmente la revocación de dicha liquidación. Esta anulación de la revocación parcial de la liquidación es consecuencia de la declaración de nulidad de la liquidación principal por la misma sentencia.

- El 22 de septiembre de 2016, la interesada, de conformidad con lo dispuesto en el art. 110.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, interesó a la sala Contencioso-Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Canarias la extensión de los efectos de la sentencia referida en el antecedente Décimo de este acuerdo, al entender que dicha sentencia incidía directamente en la liquidación provisional objeto del presente recurso (nº 830/2008), en tanto en cuanto la Administración demandada imputó la masa hereditaria a partes iguales a ambos herederos, prescindiendo del documento de partición ínter vivos debatido en el procedimiento ordinario nº 446/2013, que alteraba el reparto de las bases imponibles entre los dos

herederos, lo que conllevaría la nulidad de la liquidación provisional 830/2008 por ser un acto de contenido imposible.

- El día 7 de febrero de 2017, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección primera, desestimó la petición de extensión de la Sentencia de 15 de enero de 2016, recaída en el recurso contencioso administrativo número 446/2013, solicitada por (...).

2. Con fecha 2 de diciembre de 2016, la interesada presenta escrito en registro general n° 2 de la Agencia Tributaria Canaria, con número 1595574 y RGN2 75198, por el que formula acción de nulidad de pleno derecho a instancia de parte mediante procedimiento especial de revisión de actos tributarios nulos por contenido imposible y, subsidiariamente, solicitud de inicio de oficio de procedimiento de revocación por infracción manifiesta de Ley frente a la liquidación provisional n° 830/2008, del expediente 1595/2007 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, practicada por la Oficina Tributaria Gran Canaria Sur, todo ello al amparo de los arts. 217.1.c) y 219.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La interesada en dicho escrito realiza las siguientes manifestaciones:

- La existencia de un acuerdo particional el cual fue homologado mediante transacción procesal y resolución judicial en la conciliación número 54/2011, seguida en el Juzgado de Primera Instancia n° 2 de Telde, que posteriormente, fue elevado a público mediante escritura otorgada ante el Ilmo. Notario (...) al n° de su protocolo (...), de fecha 28 de julio de 2011.

- La imputación de los bienes debió realizarse conforme al documento particional y no conforme a lo establecido en el testamento, al haber sido éste revocado por el documento particional. En consecuencia, la imputación de los bienes dista radicalmente de la imputación realizada en la liquidación provisional impugnada, la cual es materialmente imposible en su origen.

- La existencia de un exceso de adjudicación a favor de (...) que minoraría sustancialmente la parte que corresponde a la interesada.

- La existencia de un bien inmueble imputado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones cuya titularidad correspondía a terceros con fecha anterior al fallecimiento del causante. Dicho bien sería el siguiente:

«(...), Las Palmas, referencia catastral (...), con una superficie de 68.592 m²».

Esta circunstancia determinó que en la masa hereditaria se computara un bien que no pertenecía al causante de la misma, lo cual implica un vicio de nulidad radical en la liquidación provisional 830/2008.

3. En base al principio de economía procesal, se procedió a incorporar al expediente el informe de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas de fecha 25 de octubre 2016, emitido a raíz de la petición formulada por (...) de extensión de los efectos de la sentencia del TSJC de 15 de enero de 2016 en el procedimiento ordinario 446/2013, todo ello, con objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 5.2 del RD 520/2005 de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Asimismo, por el órgano tramitador del presente procedimiento de nulidad, se concedió trámite de audiencia a la reclamante, comunicándole que se ponía de manifiesto el expediente administrativo en las dependencias del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria y que disponía de un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, para que pudiera alegar lo que estimase pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considerase oportunos. La notificación de tal trámite se realizó el 5 de julio de 2017.

4. El 17 de julio de 2017, la interesada formula las siguientes alegaciones:

- En relación a la adjudicación de bienes a los herederos mediante contrato de partición ínter vivos de fecha 15 de julio de 1997, manifiesta que la ATC debió ajustarse a dicho documento para determinar la imputación de bienes correspondiente a cada uno de los herederos, sin tener en cuenta los porcentajes establecidos en el testamento de 1972.

- Asimismo manifiesta que «debe aclararse que no existe contradicción alguna entre el testamento otorgado en 1972 y la partición ínter vivos de fecha 15 de julio de 1997. (...). El documento de partición inter vivos constituye un complemento de la voluntad de los testadores. Dicho documento particional puede ser previo o posterior al testamento desplegando plena vigencia y eficacia jurídica». A ese respecto, la recurrente menciona la sentencia del TS, de fecha 9 de marzo de 1993 y la sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas de fecha 21 de julio de 2004, confirmada por la sentencia del TS n° 366/2009, de 25 de mayo de 2009.

- Basándose en dichas sentencias, la interesada manifiesta que «el documento de partición inter vivos comprende un reparto de la totalidad de los bienes de los causantes, (...) y (...). El valor total de los bienes adjudicados en dicha partición es 44.414,79 € para cada uno de los dos herederos. Por el contrario, la valoración e imputación de los bienes de la masa hereditaria realizado por la ATC en la liquidación provisional n° 830/2008 del impuesto de sucesiones asciende a 467.255,23 €, para cada uno de los herederos realizando una adjudicación por partes iguales que no corresponde con la realidad existente superado en más de un 50 %», concluyendo que la referida liquidación provisional estaría viciada de nulidad radical por tener un contenido imposible, fundamentando su conclusión por tres razones:

- Por haberse realizado la imputación de los bienes a partir de un hecho irreal, obviando lo dispuesto en el cuaderno particional lo que implicaría que la liquidación provisional estaría viciada de nulidad radical por contenido imposible.

La liquidación provisional se debió haber realizado, en calidad de legataria y no de heredera, lo que igualmente vicia dicha liquidación de nulidad radical al tener un contenido materialmente imposible en su origen.

- Por la existencia de unos excesos de adjudicación.

Asimismo, la interesada señala que la ATC realizó una interpretación extensiva e inconexa del art. 27 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ya que entiende que dicho precepto se refiere a las particiones realizadas entre los interesados y no a la realizada por el testador mediante actos íter vivos.

- Además, en relación a los bienes adjudicados y valores imputados en la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y en la partición íter vivos y los excesos de adjudicación generados, la recurrente manifiesta que se han producido excesos de adjudicación de bienes conforme lo dispuesto en el art. 27.3 de la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que tuvieron que haber tributado por el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Respecto al bien inmueble imputado en la autoliquidación del impuesto sobre Sucesiones cuya titularidad correspondía a terceros con fecha anterior al fallecimiento del causante, la recurrente manifiesta que la finca con referencia catastral n° (...) de 68.592 m², situada en (...) del municipio de Valsequillo, no era titularidad de (...) a la fecha de su fallecimiento, al haber sido transmitida el día 8 de enero de 2003, mediante escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario (...).

Consecuencia de lo anterior entiende la interesada que la liquidación provisional objeto de revisión adolece de vicio de nulidad por tener un contenido imposible.

5. Finalmente, la Propuesta de Resolución entiende que procede desestimar la solicitud de nulidad de pleno de derecho instada por la interesada, pues no existe el contenido imposible que exige el art. 217.1,e) al que alude el recurso interpuesto.

III

1. El art. 217 c) LGT dispone la nulidad de pleno Derecho de los actos de contenido imposible.

Ha de advertirse en primer lugar, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 430/2017, de 14 de noviembre, 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, entre los más recientes, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

La declaración de nulidad ha de analizarse pues partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

También este Consejo ha venido entendiendo (ver el reciente Dictamen 317/2017, de 20 de septiembre), siguiendo la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (entre otras muchas las SSTS de 19 de mayo de 2000, de 3 de abril de 2003, de 15 de abril de 2004, de 2 de noviembre de 2004, de 17 de enero de 2005, y de 2 de febrero de 2017) que por acto de contenido imposible no se entiende su imposibilidad jurídica, porque ésta es ilegalidad en general. 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. En definitiva la imposibilidad de un acto que lo hace nulo es la imposibilidad material originaria o la lógica.

La doctrina del Consejo de Estado sobre este motivo de nulidad es la siguiente: «(...) el Dictamen del Consejo de Estado 246/2007, de 15 de marzo -que se remite al Dictamen 1.531/1996, de 30 de mayo- señala lo siguiente: “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, de 23 de marzo de 1979; el 297/93, de 22 de julio, o el 1.387/94, 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 esta línea, viene sosteniendo el Consejo de Estado, sin pretender agotar todas las modalidades, que es acto de contenido imposible el que no puede llevarse a cabo por oposición a las leyes físicas (Dictamen 51.772, de 7 de abril de 1988) o aquel que carece de los presupuestos básicos indispensables (Dictamen 50.710, de 1 de octubre de 1987). Y, en consecuencia, ha calificado de acto de contenido imposible la adjudicación de un contrato a una persona ya fallecida (Dictamen 45.193, de 28 de abril de 1983) o el nombramiento de un funcionario para un puesto de trabajo inexistente (Dictamen 1.705/94, de 29 de septiembre) o el contrato de permuta cuando una de las partes no es propietaria del bien que ha de entregar (Dictamen 53.403, de 29 de junio de 1989)».

Por último, como hemos afirmado en distintas ocasiones (Dictamen 180/2017, de 2 de junio), en un supuesto 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 sobrevenida, 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”».

2. En el caso que nos ocupa, aduce la interesada que la liquidación provisional estaría viciada de nulidad radical por tener un contenido imposible, fundamentando su conclusión por tres razones: Por haberse realizado la imputación de los bienes a partir de un hecho irreal, obviando lo dispuesto en el cuaderno particional; por haber realizado la liquidación provisional en relación a esos bienes repartidos inter vivos en calidad de heredera, en vez de legataria, y por la existencia de unos excesos de adjudicación.

A lo que añade, en relación a esta tercera razón, que la finca con referencia catastral n° (...) de 68.592 m², situada en (...) del municipio de Valsequillo, no era titularidad de (...) a la fecha de su fallecimiento, al haber sido transmitida el día 8 de enero de 2003, mediante escritura pública de compraventa otorgada ante el Notario (...).

Al respecto, hemos de avanzar que coincidimos con la Propuesta de Resolución en que la liquidación provisional que se pretende revisar por causa de nulidad (tener un contenido imposible) no deriva de una imposibilidad material o física, ni encierra contradicción interna alguna, ni es ilógica, indeterminada, ambigua o ininteligible.

Pero vayamos por partes. En cuanto a lo manifestado por la interesada sobre la imputación de los bienes, en el sentido de que la misma debió realizarse conforme al documento particional y no conforme a lo establecido en el testamento, al haber sido éste revocado por el documento particional, además de que es una cuestión jurídica apreciar si se ha podido revocar o no a la luz de Código Civil, es relevante la fecha en que se produjo tal supuesta partición. Así, como la transacción se produce en el año 2011, no puede afectar al acto que se intenta revisar, la liquidación

provisional nº 830/2008, correspondiente a un hecho imponible acaecido en el año 2005 (la sucesión mortis causa conforme al testamento por el fallecimiento del padre de la interesada y escritura de aceptación de 15 de junio de 2007). Es decir, un hecho acaecido con posterioridad al acto que se pretende revisar no puede determinar la imposibilidad de este.

En cuanto a la existencia de un exceso de adjudicación que debió ser gravado por otra figura impositiva, tampoco puede ser reconducido a la causa de nulidad de tener un contenido imposible, pues además de que si debió ser gravada como heredera o donataria es una cuestión de interpretación jurídica, esa pretendida imposibilidad no es física, ni originaria, ni lógica.

Por último, respecto a la pretensión de la existencia de un bien inmueble imputado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones cuya titularidad correspondía a terceros con fecha anterior al fallecimiento del causante, este Consejo ya tuvo oportunidad de dictaminar, en su Dictamen 364/2013, de 29 de octubre, esos hechos.

En esa ocasión la cuestión la planteó el hermano de la interesada, instando la nulidad de la liquidación del impuesto sobre Sucesiones ya que uno de los bienes inmuebles imputados ya no formaba parte de la masa hereditaria pues había sido vendida a terceros con fecha anterior al fallecimiento del causante (la finca con referencia catastral nº (...) de 68.592 m², situada en (...) del municipio de Valsequillo).

En el dictamen aludido, este Consejo entendió que «se observa, ante todo, la existencia de una imposibilidad jurídica, la que emana de la no inclusión de los efectos de la compraventa parcial de una de las fincas heredadas anteriormente en la realidad catastral, a la que se está obligado en virtud de lo establecido en el art. 11 TRLCI, pues no sólo se deben incorporar al Catastro los bienes inmuebles, sino las alteraciones de sus características, lo que aquí no ocurrió.

Así resulta claro, que la imposibilidad física es parcial y sobrevenida».

Se concluyó con que «(E)n cuanto al exceso en la adjudicación en lo que se refiere a los 4.302 m² mencionados, no constituye, por las razones expuestas, causa de nulidad del acto administrativo, a lo más procedería la revocación parcial (...)».

En definitiva, en ninguno de los supuestos concurre la causa de nulidad alegada por la interesada.

3. La Sentencia de 15 de enero de 2016 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección primera, que estimó el recurso interpuesto por el hermano de la interesada no es aplicable al presente caso. Y no solo porque, habiendo interesado del Tribunal la extensión de los efectos de la sentencia, lo desestimó, sino porque las razones por las que se anula la liquidación del impuesto sobre sucesiones del hermano de la interesada son meramente formales.

En efecto, según el propio fallo del Tribunal Superior de Justicia, «como venimos señalando todo el expediente adolece de deficiencias, de tal manera, que efectivamente se ha producido una indefensión en el administrado», lo que a la postre entendió como una causa de nulidad (falta absoluta de procedimiento), deficiencias que ni se aprecian en el presente caso, ni han sido siquiera alegadas por la interesada.

Las referencias que hace la sentencia a la venta de la finca con referencia catastral n° (...) de 68.592 m², situada en (...) del municipio de Valsequillo son vagas e imprecisas -cuando no erróneas: «No puede como pretende la Administración que es una circunstancia parcial sobrevenida esta causa cuando incluso es anterior al fallecimiento»- (FJ 3º), pudiéndolas considerar un *obiter dicta* y, por tanto, sin fuerza de cosa juzgada.

En definitiva, no procede la revisión de oficio de la liquidación núm. 830/2008, dictada por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, dimanante del expediente 1.595/2007, en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, ha de advertirse que el escrito de solicitud de nulidad de la citada liquidación, plantea, con carácter subsidiario, la revocación de la misma, sin que la Propuesta de Resolución haya resuelto nada sobre este extremo ni en el expediente conste resolución, aun existiendo, como se ha señalado con anterioridad, obligación de resolver.

Sobre este aspecto no debe olvidarse la fundamentación de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 8 de septiembre de 2014, relativa a la liquidación correspondiente al hermano de la interesada, que, si bien ha sido anulada por la sentencia del TSJC de 15 de enero de 2016, lo ha sido por haberse declarado nula la liquidación provisional que dicha Resolución revocaba parcialmente. Es decir, sin la existencia de la liquidación principal de la que trae causa no es posible mantener vigente una revocación parcial sobre la misma, puesto que cualquier otra

interpretación colisiona con lo dispuesto en el art. 33.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), ya que la propia sentencia especifica en su antecedente de hecho segundo que el acuerdo impugnado es de fecha 11 de noviembre de 2013, el procedimiento se interpuso en 2013 (nº 446/2013) y la Resolución de revocación parcial es, como se ha indicado, de 2014, esto es, posterior al inicio del proceso judicial.

Sin embargo, en los procedimientos de revocación previstos en el art. 219 LGT, no resulta preceptiva la solicitud de dictamen a este Consejo, por lo que nada más se puede añadir al respecto, como se ha señalado reiteradamente por este Organismo (por todos, Dictamen 309/2016, de 29 de septiembre).

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que desestima declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación núm. 830/2008, dictada en el expediente 1595/2007 del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es conforme a Derecho, sin perjuicio de la observación realizada en el Fundamento III.3 sobre la solicitud de revocación efectuada por la interesada.