

Expediente Núm. 119/2006
Dictamen Núm. 121/2006

V O C A L E S :

Fernández Pérez, Bernardo,
Presidente
Bastida Freijedo, Francisco
Del Valle Caldevilla, Luisa Fernanda
Rodríguez-Vigil Rubio, Juan Luis
Fernández Noval, Fernando Ramón

Secretario General:
Fernández García, José Manuel

El Pleno del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en sesión celebrada el día 15 de junio de 2006, con asistencia de los señores y señora que al margen se expresan, emitió el siguiente dictamen:

“El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de V.E. de 2 de mayo de 2006, examina el expediente de revisión de oficio incoado por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, a solicitud de doña, en representación de, con motivo de la presunta nulidad de pleno derecho de acto tributario de liquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

De los antecedentes que obran en el expediente resulta:

1. Mediante escrito fechado el día 11 de marzo de 2005, registrado de entrada en la Administración del Principado de Asturias el 4 de abril del mismo año, doña, en representación de, en su condición de administradora solidaria de la misma, solicita la nulidad de la liquidación número, girada por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos

documentados a la citada entidad, así como el reintegro de la cantidad embargada en su día y no devuelta de mil treinta y cuatro euros con noventa y cinco céntimos (1.034,95 euros), más el interés legal.

Expone que solicita la declaración de la nulidad de pleno derecho de la liquidación referida, una vez que ha "recibido notificación de la rectificación de fallo, de la Resolución dictada en fecha 3 de diciembre de 2004, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, recaída en la reclamación formulada nº", que es desestimada. Solicita la nulidad de pleno derecho, según dice, ante lo costoso de utilizar la vía judicial y la imposibilidad de interponer el recurso de anulación previsto en el artículo 239.6 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues "no encaja en ninguno de los presupuestos tasados en el mencionado artículo (...), además de no ser de aplicación conforme la Disposición Transitoria Quinta".

Ampara su solicitud de nulidad de pleno derecho en la "Disposición Adicional Segunda del R.D 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria", que establece que "no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza. No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontraren en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la Ley General Tributaria y en leyes o disposiciones especiales".

A efectos de fundamentar su reclamación, hace una exposición de los antecedentes de la liquidación cuya nulidad se presenta, y que traen origen en una autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de 24 de mayo de 1994, con motivo de la adquisición por la empresa que representa (entonces denominada) de un inmueble en

una subasta judicial, mediante una cesión de remate, que se dice errónea, efectuada por el entonces apoderado de la empresa.

Esta autoliquidación fue objeto de “expediente de comprobación de valores (...), comunicado el 27 de mayo de 1996”. Interponiéndose, “con fecha 29 de mayo (...), reclamación económico-administrativa nº”, que “el Tribunal acuerda desestimar”, notificándose con fecha 26 de septiembre de 1997.

“Frente a dicha resolución se promovió recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central”, que “acuerda el 18 de diciembre de 1998 declararlo inadmisibles porque la Resolución recurrida no era firme”.

El día 27 de enero de 2003 se notifica a la entidad providencia de apremio, que es recurrida en reposición el 10 de febrero de 2003, “alegando prescripción de la acción para exigir el pago, y lo establecido en el art. 39 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ‘En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición’”.

La desestimación del recurso es notificada el día 11 de septiembre de 2003, señalando la interesada que en la resolución se “manifiesta que la liquidación fue notificada al interesado mediante correo certificado con aviso de recibo el día 30 de julio de 1999, según queda acreditado en el Servicio de Correos. Respecto a la alegación de prescripción, que es otro de los motivos de oposición a la vía de apremio recogidos en el artículo 138 de la Ley General Tributaria, señala lo establecido en los arts. 64 b), 65 b) y 66 c), se remite a que la liquidación fue notificada el (día) 30 de julio de 1999, y que el período voluntario de pago concluyó el 20 de agosto de 1999, añade que en el procedimiento de apremio no cabe conocer las motivaciones de las liquidaciones de cuya ejecución se trata”. Afirma, con respecto a esta resolución, que “se asegura que queda acreditado el haber practicado la

notificación, pero omite indicar el domicilio en que se hace, y el nombre de la persona que la recibe y firma”.

Frente al acto referido se interpone, el día 19 de septiembre de 2003, reclamación económico-administrativa, alegándose “que no se había recibido otra notificación formal del órgano liquidador, distinta a la notificación de la providencia de apremio que se emite en fecha 14-01-2003, y la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda (...)”, frente a esta pretensión el Tribunal Económico-Administrativo, entiende “que del examen de las actuaciones obrantes en el expediente se observa que la liquidación (...), fue notificada correctamente el 30 de julio de 1999 en el domicilio” de la empresa. Con relación a esto, manifiesta la reclamante que “es absolutamente imposible que la notificación se haya practicado en el domicilio social de la entidad (...), y que allí firmara su recepción tal persona. Prosigue con la transcripción de la decisión del Tribunal Económico-Administrativo, que afirma “que no nos encontramos en el momento procesal oportuno para examinar alegaciones relativas a la liquidación practicada dado que la misma fue notificada correctamente el 30 de julio de 1999, sin que conste la presentación de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa y en tiempo y forma frente a la misma, razón por la cual ha devenido firme y consentida”. Frente a esto, la interesada manifiesta que “el Tribunal debía haber examinado dicha circunstancia, y considerar que la notificación no fue realizada correctamente, de ahí que no se haya formulado recurso de reposición, ni reclamación económico-administrativa, y por tanto no puede considerarse firme, mucho menos consentida, ¿acaso se puede poner en duda?, véase sino el expediente; resulta impensable que de haber tenido conocimiento no se hubiera recurrido, por eso en nuestro recurso frente a la providencia de apremio y en esta última reclamación económico-administrativa hemos alegado prescripción”.

Después de la exposición de los hechos, fundamenta en derecho su petición de nulidad de pleno derecho de la liquidación que, dice, “se funda en el art. 153.1 de la Ley General Tributaria. El citado artículo, en su apartado 2,

permite que se inicie el procedimiento de nulidad a instancia del interesado". Aclara que "no pretende la nulidad de la resolución del órgano económico-administrativo", sino "únicamente, la nulidad de los actos dictados en materia tributaria, y asimismo se reconozca el derecho a ser reintegrada en el importe embargado más el interés legal".

Además, entiende de aplicación al caso el artículo 153 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) y la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC) y que el acto administrativo de la liquidación incurre en tres de los motivos de nulidad de pleno derecho contemplados en el artículo 62.1 de la misma. El supuesto de la letra "c", por considerar que es un acto de contenido imposible, al faltar un presupuesto de hecho básico para ello: "la existencia de un hecho imponible susceptible de originar obligación tributaria./ Teniendo en cuenta que la jurisprudencia considera que son actos de contenido imposible aquellos en que existe imposibilidad material o física de cumplimiento, o los que adolecen de una imprecisión o ambigüedad que haga que el contenido del acto no resulte determinable por resultar contradictorio, o bien se lo impide la normativa antes de ser dictados (como ocurre en el presente caso), hay que concluir que la Administración efectivamente dictó un acto de contenido imposible, y por tanto nulo". El de la letra "f", por entender la interesada que, según la doctrina, "la concurrencia de los requisitos esenciales para la validez de los actos tributarios no puede operar unidireccionalmente, tan sólo para los supuestos en los que es el contribuyente el que adquiere el derecho, sino que también la Administración debe acreditar la concurrencia del presupuesto habilitante para la exigencia del tributo, presupuesto que en el caso que nos ocupa no existía cuando ésta dictó la liquidación correspondiente". También el de la letra "g", "cualquier otro (supuesto) que se establezca en una disposición de rango legal", aunque no cita cuál es esa norma de rango legal e insiste en que el artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, aprobado por Real Decreto 818/1995, de 29 de mayo, que se le aplicó para dictar el acto ahora objeto de impugnación fue anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997.

En virtud de todo lo expuesto solicita "La nulidad de la liquidación número, girada por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a la entidad y (...) el derecho a ser reintegrada de la cantidad embargada y no devuelta de mil treinta y cuatro euros con noventa y cinco céntimos (1.034,95 euros), más el interés legal".

2. Por Resolución de la Directora General del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias de 23 de enero de 2005 (*sic*, debe entenderse 2006), notificada a la interesada con fecha 6 de febrero de 2006, de acuerdo "con lo dispuesto en el artículo 217.2 de la Ley General Tributaria, en relación con la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, y el Decreto 38/2005, de 12 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias", se acuerda "iniciar expediente de revisión de actos nulos de pleno derecho, que será tramitado por el Área de Servicios Generales del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, correspondiendo la resolución del mismo al Consejero de Economía y Administración Pública de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.6 del citado Decreto, previa la instrucción del oportuno expediente".

3. Con fecha 24 de enero de 2006 se solicitó del Jefe del Área de Gestión Tributaria copia cotejada del expediente administrativo relativo a la liquidación que motiva la incoación del procedimiento de nulidad de pleno derecho.

El referido expediente se incorpora, sin que conste fecha ni oficio de remisión, integrado de la siguiente documentación:

a) Declaración, presentada por, por el impuesto de trasmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Modelo 600), con fecha 24 de

mayo de 2005.

b) Copia del Auto del Juzgado de 1ª Instancia N° de Madrid, aprobando la adjudicación en subasta a favor de, de bien inmueble (vivienda,,, calle, nº, de), por importe de cinco millones trescientas mil pesetas (5.300.000 pts.).

c) Valoración de bienes y derechos efectuada el día 23 de octubre de 1995 por Arquitecto Técnico de la Oficina de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación del Principado de Asturias, en la que se atribuye al inmueble citado anteriormente un valor de siete millones trescientas veintiséis mil pesetas (7.326.000 pts.), que es notificada a la entidad con fecha 27 de mayo de 1996.

d) Escrito del representante legal de, de 28 de mayo de 1996, registrado de entrada el 3 de junio de 1996, por el que se pone en conocimiento del órgano de gestión tributaria la interposición de reclamación económico-administrativa.

e) Oficio de la Secretaria Delegada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, registrado de entrada el día 7 de octubre de 1996, requiriendo la remisión del expediente objeto de reclamación.

f) Oficio del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, registrado de entrada el 15 de enero de 1998, remitiendo copia del fallo dictado el día 13 de junio de 1997, por el que se desestima la reclamación presentada.

g) Oficio del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, registrado el 18 de enero de 1999, por el que se remite copia del fallo dictado, el día 18 de diciembre de 1998, por el Tribunal Económico-Administrativo Central, declarando inadmisibile la reclamación presentada por contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de 13 de junio de 1997.

h) Liquidación, de la Oficina Liquidadora de Gijón, por importe de ciento veintiuna mil quinientas sesenta pesetas (121.560 pts.), notificada a la

entidad con fecha 30 de julio de 1999.

i) Documento, del que no consta fecha de emisión ni de notificación, expedido por la Oficina Tributaria de Gijón, relativo a la liquidación, en el que se efectúa, tras la comprobación de valores, liquidación provisional paralela de la autoliquidación presentada.

j) Hoja informativa de liquidación de tributos cedidos al Principado de Asturias, relativa a la situación del crédito de pendiente de liquidación a fecha 13 de agosto de 2001.

k) Recurso de reposición presentado, con fecha 13 de febrero de 2003, por el representante de, nueva denominación, frente al órgano liquidador de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias con motivo de la providencia de apremio de 14 de enero de 2002 (*sic*, debe entenderse 2003), derivada de la liquidación, cuya copia adjunta, señalando que fue recibida el día 24 de enero de 2003. La cuantía a ingresar en virtud de la providencia de apremio es de 876,71 euros (principal pendiente: 730,59 euros, recargo de apremio 146,12 euros).

En su escrito, después de exponer las vicisitudes derivadas de la comprobación de valores inicial y las reclamaciones económico administrativas interpuestas, manifiesta que "ha prescrito la acción para exigir el pago de la deuda tributaria y debía haberse aplicado de oficio; y por otra parte mi representada no tiene conocimiento formal de que el día 20/08/1999, finalizara el plazo de pago voluntario", señalando, además, que "aún existe otra razón de peso, y de suma importancia para no exigir el pago de la deuda que se reclama, si el órgano liquidador, tiene conocimiento de que el Tribunal Supremo, en Sentencia año 1998 ya anuló el párrafo final del art. 39 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, quedando establecido que en las transmisiones realizadas en subasta pública judicial, servirá como base imponible el valor de adquisición, sin que proceda efectuarse comprobación de valores".

l) Documento acreditativo de la comparecencia, el día 20 de febrero de

2003, en las dependencias de la Dirección General de Finanzas y Hacienda de Principado de Asturias, del representante de la sociedad, a efectos de ampliar información.

m) Oficio, de 20 de mayo de 2003, del Servicio de Recaudación del Principado de Asturias solicitando de la Agencia Estatal de Administración Tributaria copia del justificante de notificación de la providencia de apremio o, en su defecto, informe respecto a la fecha en que se efectuó la misma.

n) Escrito de contestación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, registrado de entrada el día 3 de julio de 2003, adjuntando la documentación solicitada.

ñ) Resolución, de 21 de julio de 2003, del Jefe del Servicio de Recaudación, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 1 de septiembre de 2003 y al recurrente el día 11 del mismo mes y año.

La Resolución desestima el recurso presentado, con base en la siguiente fundamentación, "en cuanto a la alegación de falta de notificación reglamentaria de la liquidación, declarándose como hecho probado la práctica de la notificación reglamentaria de la liquidación por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe rechazarse categóricamente el motivo alegado por el recurrente, que si bien es de aquéllos tasados para impugnar la vía de apremio, a tenor de lo dispuesto en el artículo 138 de la Ley General Tributaria, no puede prosperar a la vista de lo anteriormente expuesto, confirmándose de esta manera, la procedencia de las actuaciones ejecutivas practicadas./ Respecto a la alegación de prescripción, que es otro de los motivos de oposición a la vía de apremio recogidos en el artículo 138 de la Ley General Tributaria, el art. 64.b) de la Ley General Tributaria establece que prescribirá a los cuatro años la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y el art. 65.b) del mismo cuerpo legal, nos dice que la fecha de finalización del período voluntario será el momento a partir del cual debe empezar a computarse el plazo de prescripción. El artículo 66.1.c) establece que este plazo de prescripción quedará interrumpido por

cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda./ En el presente caso y a tenor de lo establecido en el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación, notificada la liquidación el 30 de julio de 1999, el periodo voluntario de pago concluyó el 20 de agosto de 1999, por lo que desde esta fecha, hasta que el interesado recibe la notificación de la providencia de apremio no se ha superado el plazo de cuatro años señalado en los artículos 64 de la Ley General Tributaria y 59 del Reglamento General de Recaudación, por lo que no puede prosperar la alegación del recurrente”.

Por último, entiende que “la improcedencia de la comprobación de valores en adquisiciones realizadas en subasta pública es una alegación que no puede entrar a valorarse en este momento procedimental siendo reiterada y conocida la doctrina jurisprudencial que entiende que `iniciada la actividad de ejecución en virtud de un título adecuado, no pueden trasladarse a dicha fase las cuestiones que debieron solventarse en la fase declarativa, por lo que el administrado no puede oponer frente a la providencia de apremio motivos de nulidad afectantes a la propia liquidación practicada sino sólo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes, al propio proceso de ejecución, que se traduce en los motivos tasados de oposición determinados en el artículo 137 de la Ley General Tributaria y artículo 99 del Reglamento General de Recaudación´ o lo que es lo mismo, en el procedimiento de apremio no cabe conocer las motivaciones de las liquidaciones de cuya ejecución se trata, pudiendo discutirse únicamente la procedencia y corrección del procedimiento con alegación de alguno de los motivos que se contienen en aquellos preceptos, pero jamás la liquidación, por ser ésta firme”.

o) Diligencia emitida, con fecha 15 de diciembre de 2003, por Agente de la Sociedad Regional de Recaudación del Principado de Asturias, S.A., relativa al envío de la certificación de descubierto correspondiente a a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, con fecha 16 de diciembre de 2002.

p) Oficio del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal Económico-

Administrativo Regional de Asturias, registrado de entrada el 15 de marzo de 2005, remitiendo copia del fallo dictado el día 3 de diciembre de 2004, por el que se estima la reclamación presentada.

q) Oficio del Abogado del Estado-Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, registrado de entrada el 15 de abril de 2005, poniendo de manifiesto error en el fallo remitido, consistente éste en que se desestima la reclamación presentada y no se estima, como se decía erróneamente en el fallo notificado.

4. Con fecha 2 de febrero de 2006 y notificación del día 21 del mismo mes, se procedió a dar trámite de audiencia y vista del expediente a la interesada, a los efectos establecidos en el artículo 217.4 de la ley General Tributaria, concediéndole un plazo de 10 días, a partir de la recepción, para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime oportunos.

5. Con fecha 2 de marzo de 2006, doña, en representación de presenta escrito de alegaciones en el que vuelve a reproducir la relación de hechos y la fundamentación ya recogida en su escrito inicial.

6. Con fecha 21 de marzo de 2006 se formula propuesta de resolución por el Jefe del Área de Servicios Comunes del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias. En la misma, después de exponer los antecedentes de la solicitud de nulidad de pleno derecho de la liquidación, comienza por examinar si es de aplicación la LRJPAC, manifestando que "la propia disposición adicional quinta de la misma dispone en su párrafo 2º que la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma (...), lo que vedaría su aplicación al caso concreto estudiado./ (...) No obstante también es cierto que tanto la doctrina científica como algún pronunciamiento jurisprudencial han extendido el ámbito de

aplicación de la LRJAP-PAC al ámbito tributario para complementar la antigua LGT de 1963 en este sentido más restrictiva ya que sólo contemplaba tres motivos de nulidad, y que la nueva LGT en su art. 216 incorpora idénticos motivos de nulidad que la LRJAP-PAC./ (...) Por último se ha de tener en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria 5ª de la vigente LGT que dispone que esta Ley se aplicará a las reclamaciones o recursos que se interpongan a partir de la entrada en vigor de la misma. Si tenemos en cuenta que la disposición final undécima de la LGT fija la entrada en vigor de la Ley el 1 de julio de 2004, y habida cuenta que la reclamación fue formulada en marzo de 2005, parece que la ley aplicable a la petición de revisión es la nueva LGT”.

Después de hacer referencia a la doctrina del Consejo de Estado acerca del carácter excepcional de la nulidad absoluta en el ámbito administrativo, examina cada uno de los motivos de nulidad alegados.

En lo que se refiere a la imposibilidad del acto, expone que “de acuerdo con la doctrina del C.E. y la jurisprudencia del T.S. la imposibilidad que es susceptible de determinar la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos ha de ser originaria y ha de tener un contenido material o físico, no jurídico, ya que la imposibilidad jurídica equivale a una ilegalidad, que debería haberse hecho valer en su caso en vía ordinaria de recurso. En el presente caso no se aprecia imposibilidad originaria, ni física y tampoco se deduce una imposibilidad lógica derivada del propio acto que lo haga de imposible cumplimiento sino que al acto se le achaca su disconformidad jurídica con el Real Decreto 828/1955, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuestión ésta ajena al contenido del artículo 62.1 de la LRJAP-PAC y al 217.c de la LGT y que se incardinaría en la vía ordinaria de recurso (en este sentido Dictámenes del Consejo de Estado nº 1123/2000 ó 2373/2000)”.

“En cuanto al segundo motivo de nulidad, el señalado en el artículo 62.1.f equivalente al 217.f de la LGT, tampoco se aprecia de qué manera el acto que se recurre incurre en este vicio. Es sabido y así lo indica la exposición

de motivos de la Ley que el artículo 62.1.f fue incluido en la LRJAP-PAC como consecuencia del régimen creado por la propia Ley en materia de actos presuntos, al efecto de evitar que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43 de la misma Ley, pudiera adquirirse una facultad o derecho sin cumplir los requisitos esenciales para su adquisición, mientras que en el caso que nos ocupa lo que se plantea no es si la Administración podía dictar el acto de liquidación, lo que es indiscutible de acuerdo con sus competencias en materia tributaria, sino que la cuantía del acto de liquidación era contraria a la norma reglamentaria, cuestión ésta de legalidad ordinaria ajena a la nulidad de pleno derecho”.

Por último, en cuanto al motivo de nulidad establecido en el artículo 62.1.g equivalente al 217.g de la LGT, dice que “no se señala qué disposición con rango de ley fija algún vicio de nulidad aplicable al caso y distinto de los ya examinados, sino que simplemente se reitera la supuesta infracción por el acto de la liquidación del Real Decreto 828/1995, norma que ni tiene rango de ley ni introduce sanción alguna de nulidad ni tampoco es aplicable a la supuesta infracción de la notificación./ Además de los supuestos de nulidad expresamente citados la reclamante se refiere a la supuesta indefensión provocada por la falta de notificación de la liquidación y a la supuesta prescripción. En lo que afecta a la indefensión, por no haber sido notificada la liquidación de acuerdo con los requisitos formales de la misma, cabe decir que consta en el expediente que la misma fue practicada mediante correo certificado con acuse de recibo el día 30 de julio de 1999 y así consta en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo ante el que se sustanció tal extremo, sin que por la interesada se desvirtúe tal extremo. En cuanto a la supuesta prescripción, que también fue negada por el Tribunal Económico Administrativo, no supone un motivo de nulidad de pleno derecho”.

Se examina, también, el hecho alegado de que el acto discutido fue dictado al amparo de una norma reglamentaria anulada en parte por el Tribunal Supremo, lo que podría suponer una tacha de invalidez, entendiendo que “este

extremo debe de ser rechazado, así como se señala en la STS de 27 de febrero de 2003, de la Sala Sexta de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en un supuesto muy similar 'los actos administrativos de liquidación, dictados al amparo de una disposición general nula de pleno derecho, solo incidirán en nulidad absoluta o radical (de pleno derecho) si en ellos y solo en ellos concurren las circunstancias definidas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria... es evidente que tales circunstancias no se dan en las liquidaciones provisionales a que se refiere el presente recurso de casación, de modo que tales liquidaciones eran simplemente anulables, pero tal pronunciamiento sólo se podía lograr mediante su impugnación en plazo, hecho que no se ha producido, luego devinieron en consentidas y firmes'. En conclusión, la reclamante pretende subsumir la presunta ilegalidad del acto de liquidación por resultar contrario al Real Decreto 818/95 en alguno de los supuestos de la nulidad absoluta, cuando se trataría en todo caso de un supuesto de mera anulabilidad por infracción del ordenamiento jurídico y revisable a través de los correspondientes recursos, recursos que han sido ejercitados sin éxito por la actora".

Por todo ello, propone la desestimación de la reclamación formulada.

7. En este estado de tramitación, mediante escrito de 2 de mayo de 2006, registrado de entrada el día 4 del mismo mes, V.E. solicita al Consejo Consultivo del Principado de Asturias que emita dictamen sobre consulta preceptiva relativa al procedimiento de revisión de oficio objeto del expediente núm. del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, con motivo de la presunta nulidad de pleno derecho de acto tributario de liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, adjuntando a tal fin el expediente original.

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

PRIMERA.- El Consejo Consultivo emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1, letra I), de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y 18.1, letra I), del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, aprobado por Decreto 75/2005, de 14 de julio, en relación con el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 6 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y a solicitud del Presidente del Principado de Asturias, de conformidad con lo establecido en los artículos 17, apartado a), y 40.1, letra a), de la Ley y del Reglamento primeramente citados, respectivamente.

SEGUNDA.- Atendiendo a lo dispuesto en la Sección IV del Capítulo II del Título II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), al que se remite el artículo 214.1 del citado texto legal, la empresa recurrente está debidamente legitimada en cuanto destinataria directa del acto administrativo cuya nulidad se pretende. No obstante, no consta acreditado en el procedimiento tramitado el apoderamiento de la persona física que aparece como representante de la empresa, a pesar de que ésta manifiesta en su escrito inicial que el mismo se acompaña de poder original, solicitando, incluso, su compulsu y la devolución del mismo. Por ello, de estimarse procedente la declaración de nulidad de pleno derecho, con carácter previo a la resolución del procedimiento de revisión de oficio, habrá de acreditarse la representación que dice ostentar la firmante del escrito. Observación ésta que tiene la consideración de esencial a efectos de lo dispuesto en el artículo 3.6 de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y en el artículo 6.2 del

Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo del Principado de Asturias.

El Principado de Asturias está pasivamente legitimado, toda vez que a él pertenece el órgano que ha dictado el acto cuya nulidad se pretende y dado que la revisión en vía administrativa de los actos de gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados corresponde a la Comunidad Autónoma, en los términos de lo dispuesto en los artículos 45.2 del Estatuto de Autonomía y 46 y 51 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En el ámbito del Principado de Asturias, la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos cedidos por el Estado corresponde al Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.Uno, apartado 2.b), de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, que es la que crea al ente citado, como "organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Principado de Asturias, de la aplicación efectiva del sistema tributario de la Comunidad Autónoma y de aquellos recursos de otras Administraciones y entidades que se le atribuyan por ley o por convenio" (artículo 10, párrafo primero).

TERCERA.- El artículo 217 de la LGT guarda silencio en cuanto al límite temporal para ejercer las facultades de revisión de oficio, resultando de aplicación los límites establecidos en el artículo 213 de la misma Ley; no obstante el artículo 106 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), que ha de aplicarse como derecho supletorio, establece que la revisión de oficio no podrá ser ejercitada "cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias,

su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes". En el caso que examinamos, iniciada la revisión de oficio mediante la solicitud de nulidad de la liquidación, de 11 de marzo de 2005, registrada de entrada el día 22, y dado que la última notificación recibida por la interesada (corrección de errores de la resolución de la reclamación económico-administrativa) se efectuó el 3 de diciembre de 2004, entendemos que no concurre en el procedimiento ninguno de los citados supuestos.

CUARTA.- El procedimiento que rige la tramitación de la revisión de oficio se encuentra regulado en el artículo 217 de la LGT, así como en las normas comunes aplicables a la revisión en vía administrativa, contenidas en los artículos 213 a 216 -y demás a los que estos remiten- del mismo cuerpo legal. En desarrollo de las normas legales citadas, resulta de aplicación el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. En aplicación de la normativa citada, se han cumplido los trámites fundamentales de audiencia con vista del expediente y propuesta de resolución.

No obstante, hemos de señalar que ha sido rebasado el plazo máximo para notificar la resolución expresa, que, tratándose de una revisión iniciada a instancia de parte, será de un año desde la presentación de la solicitud por la interesada, según dispone el apartado 6 del artículo 217 de la LGT. En efecto, presentada la reclamación el 11 de marzo de 2005 y registrada el día 22 del mismo mes y año, se concluye que a la fecha de entrada de la solicitud de dictamen en este Consejo Consultivo, el día 4 de mayo de 2006, el plazo de resolución y notificación ha sido sobrepasado. No obstante, ello no impide la resolución, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 42.1 y 43.4, letra b), de la referida LRJPAC.

QUINTA.- La revisión de oficio, tanto la regulada en el Capítulo I del Título VII de la LRJPAC, como la regulada en el artículo 217 de la LGT, constituye un procedimiento excepcional. Este instrumento sitúa a la Administración en una posición de privilegio, al poder por sí misma, bien por propia iniciativa o a instancia del interesado, sin intervención judicial, revisar disposiciones y actos suyos viciados de nulidad. En consonancia con el sentido excepcional de esta potestad de autotutela, la interpretación de los supuestos objeto de revisión de oficio, establecidos en los artículos 217.1 de la LGT y 62.1 de la LRJPAC, debe ser restrictiva; de lo contrario, perdería efectividad la garantía que entraña la diferenciación entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables y su sometimiento a regímenes jurídicos distintos de anulación. Por ello, no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso administrativo, económico-administrativo o contencioso-administrativo son relevantes en un procedimiento de revisión de oficio, sino sólo los específicamente establecidos en la ley. Nada impide, pues, que la revisión de oficio sea instada por los ciudadanos, en este caso por los contribuyentes, resultando obligada la Administración, con excepción de las causas de inadmisibilidad expresamente dispuestas, a su tramitación, pero limitada únicamente a los motivos de especial gravedad, establecidos en el artículo 217.1 de la LGT.

SEXTA.- Entrando en el fondo del asunto, como ya hemos dicho, la interesada, que solicita la revisión del acto administrativo de liquidación, entiende aplicable al presente caso la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en concreto el artículo 153, y la LRJPAC, pues considera que el acto incurre en tres de los motivos de nulidad de pleno derecho contemplados en el apartado 1 del artículo 62 de esta última, los referidos en las letras c), f) y g).

No obstante, entendemos que no es preciso buscar fundamento en los motivos de revisión establecidos en la LRJPAC, como hace la interesada ante lo limitado de los dispuestos en el artículo 153 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. En el presente caso, dado que el procedimiento

se inició mediante escrito de 11 de marzo de 2005 -por tanto, con posterioridad al día 1 de julio de 2004, en el que entró en vigor la LGT-, son de aplicación las disposiciones sobre revisión de oficio contenidas en ésta y no las de la norma que está expresamente derogada. Por lo demás, los motivos de revisión recogidos en la LRJPAC aducidos por la interesada coinciden, incluso en la letra, con los establecidos en el artículo 217.1 de la LGT: "Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...) c) Que tengan un contenido imposible. (...) f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición" y "g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

Examinando, por el orden de exposición, los motivos alegados, se imputa al acto de liquidación que, en primer lugar, tiene un contenido imposible. Considera la interesada que el acto de liquidación carece de un presupuesto de hecho básico para ello, "la existencia de un hecho imponible susceptible de originar obligación tributaria./ Teniendo en cuenta que la jurisprudencia considera que son actos de contenido imposible aquellos en que existe imposibilidad material o física de cumplimiento, o los que adolecen de una imprecisión o ambigüedad que haga que el contenido del acto no resulte determinable por resultar contradictorio, o bien se lo impide la normativa antes de ser dictados (como ocurre en el presente caso), hay que concluir que la Administración efectivamente dictó un acto de contenido imposible, y por tanto nulo".

Sin embargo, difícilmente se puede entender el vicio esgrimido, ya que lo que se alega como supuesto de imposibilidad podría ser un caso de imposibilidad jurídica, pero no de imposibilidad fáctica, que es la única susceptible de originar una nulidad de pleno derecho. La presunta

disconformidad alegada, esto es, la falta de un hecho imponible que fundamente la liquidación practicada, aparte de haber sido ya invocada y rechazada en vía de recurso, y posteriormente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, no constituye un supuesto de imposibilidad física originaria, sino, en todo caso, una circunstancia de mera ilegalidad invocable en la vía ordinaria de recursos, pero ajena a los motivos de nulidad establecidos en el artículo 217.1 de la LGT.

En cuanto al segundo de los motivos alegados, el referido a la letra f) del artículo 217.1 de la LGT, entiende la interesada que, según la doctrina, “la concurrencia de los requisitos esenciales para la validez de los actos tributarios no puede operar unidireccionalmente, tan sólo para los supuestos en los que es el contribuyente el que adquiere el derecho, sino que también la Administración debe acreditar la concurrencia del presupuesto habilitante para la exigencia del tributo, presupuesto que en el caso que nos ocupa no existía cuando ésta dictó la liquidación correspondiente”.

Ignora este Consejo a qué doctrina hace referencia la reclamante, pero lo cierto es que la letra f) del citado precepto regula el supuesto de nulidad de aquellos “actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición”. No hay en el presente caso adquisición alguna de facultades o derechos por parte de la interesada y no puede aplicarse a la Administración tributaria, máxime en los términos que pretende la reclamación, con una absoluta falta de congruencia.

En cuanto al motivo de nulidad establecido en el artículo 217.1, letra g), de la LGT, la reclamante no señala qué disposición con rango de ley fija algún vicio de nulidad aplicable al caso y distinto de los ya examinados; simplemente se reitera la supuesta infracción por el acto de la liquidación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, motivo que tampoco puede ser admitido al no tener esta norma el rango legal exigido en dicho

precepto, ni establecer nuevos supuestos de nulidad.

Por último, la reclamante se refiere a la hipotética indefensión provocada por la falta de notificación de la liquidación y a la supuesta prescripción. La indefensión ahora alegada ya fue invocada también en vía de recurso de reposición y posteriormente, a través de reclamación, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, obteniendo en ambos casos pronunciamientos contrarios a su existencia. Igual respuesta ha de dar este Consejo a esta alegación, toda vez que en el expediente se acredita que la liquidación fue notificada, mediante correo certificado con acuse de recibo, el día 30 de julio de 1999, hecho que no es desvirtuado por la interesada. Pero, en cualquier caso, ni la supuesta indefensión ni la hipotética prescripción se hallan entre los casos de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1 de la LGT, en los que expresamente se basa la reclamación.

En definitiva, este Consejo estima que los vicios alegados por la interesada para fundamentar la nulidad de pleno derecho de la liquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados no encuentran amparo en los motivos de nulidad expresamente establecidos en el artículo 217.1, letras c), f) y g) de la LGT, tratándose, en su caso, de simples supuestos de ilegalidad, reconducibles, en realidad, a uno solo, la hipotética aplicación indebida de un precepto de una disposición de carácter general declarado nulo por el Tribunal Supremo. Motivo éste de impugnación que podrá, si procede, hacerse valer en la vía ordinaria de recurso y no a través de un cauce excepcional como es el procedimiento de revisión de oficio.

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que, sin perjuicio de la observación esencial contenida en el cuerpo de este Dictamen, no procede declarar la nulidad de pleno derecho del acto

tributario de liquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados pretendida por, en representación de"

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

Gijón, a

EL SECRETARIO GENERAL,

EL PRESIDENTE,

EXCMO. SR. PRESIDENTE DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS.