Dictamen Núm. 175/2022

V O C A L E S :

Sesma Sánchez, Begoña,
Presidenta
González Cachero, María Isabel
Iglesias Fernández, Jesús Enrique
Baquero Sánchez, Pablo

Secretario General:
Iriondo Colubi, Agustín

El Pleno del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, en sesión celebrada el día 28 de julio de 2022, por medios electrónicos, con asistencia de las señoras y los señores que al margen se expresan, emitió por unanimidad el siguiente dictamen:

"El Consejo Consultivo del Principado de Asturias, a solicitud de esa Alcaldía de 24 de marzo de 2022 -registrada de entrada el día 29 del mismo mes-, examina el expediente relativo a la revisión de oficio incoada a instancia de parte con motivo de la presunta nulidad de pleno derecho de una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.

De los antecedentes que obran en el expediente resulta:

1. Con fecha 29 de julio de 2020, …… presenta en el Registro Electrónico un escrito que califica como "recurso de reposición y nulidad de pleno derecho" frente a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de su tía.

Expone que, tras presentar la autoliquidación del impuesto, la Administración procedió a la regularización del valor de una de las fincas del haber hereditario -la llamada "Huerta junto a casa"- por discrepar del declarado, ya que entendía que era "urbana, mientras que el (…) interesado

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

consideraba que era rústica". Según señala, ya entonces "avisó de la cotitularidad de la misma con su tío (…) y manifestó disconformidad con la liquidación a la espera de conocer la titularidad, al tener dudas razonables sobre la pertenencia o no de la finca al caudal hereditario (…). Una vez que la Administración incluyó en la liquidación dicha finca como urbanizable y atribuible al caudal hereditario de (su tía), el (…) interesado decidió interponer demanda de juicio ordinario declarativo de dominio (…) contra su tío" para determinar "si finalmente dicha finca era propiedad de la fallecida o no". Afirma que la "demanda tuvo dos objetivos: 1.º interrumpir el plazo de prescripción de la solicitud de devolución de cantidades indebidas conforme al artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (…) y a lo establecido en la Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos V5260-16, de 13 de diciembre de 2016, y 2.º, en caso de no ser favorable la sentencia (…) solicitar la nulidad de pleno derecho".

Considera que "el efecto que conlleva la interposición de la demanda no es otro que la interrupción de todos los plazos de gestión del impuesto y no solamente (de) los plazos de presentación de documentos y declaraciones, y será una vez que recaiga sentencia que ponga término al pleito cuando dicho devengo se reanude por el plazo que reste a la finalización de la prórroga concedida". Añade que la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia N.º 1 de Piloña de 15 de mayo de 2019 es "desestimatoria con condena en costas a la parte actora (…), declarando que la finca (…) pertenece" al "tío del aquí interesado por título de herencia", y que, por tanto, "la ausencia objetiva de titularidad a nombre del fallecido de dicha finca rústica en la fecha del devengo da lugar a la no sujeción del impuesto, simplemente como consecuencia de la no existencia de hecho imponible".

Manifiesta que, "si bien en el supuesto que nos ocupa la liquidación girada por el Ente Tributario adquirió firmeza y fue pagada en su momento por el contribuyente (…), cabe exigir la (…) devolución íntegra de lo satisfecho. La revisión de dichos actos administrativos es posible y exigible por ser nulos de pleno derecho al amparo de los apartados a), c), e), f) y g) del artículo 217.1

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 47.1 y 106 de la Ley 39/2015, por cuanto:/ 1.º Acreditada la inexistencia de hecho imponible (…), las liquidaciones se han dictado operando en el vacío, sin norma jurídica en que basarse. Art. 217.1 de la LGT, pues/ a) Las liquidaciones son actos de contenido imposible, por cuanto es un absurdo en sí mismo y, por tanto, imposible, liquidar un impuesto sin hecho imponible. Se trata de un acto al margen de la realidad al no existir la finca a nombre de la causante en el caudal hereditario./ b) Las liquidaciones son actos contrarios al ordenamiento jurídico. El derecho al cobro del impuesto que adquiere la Administración carece de los requisitos básicos para hacerlo cuando no existe hecho imponible y vulnera el principio constitucional de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución./ 2.º Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional./ 3.º Y que los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando carecen de los requisitos esenciales para su adquisición./ Además son de aplicación los artículos 221.4 y (…) lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley; 3. `Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente´./ En consecuencia, se debe declarar la nulidad de la liquidación girada, procediendo a devolver al reclamante las cantidades pagadas más los intereses legales correspondientes".

Adjunta a su escrito, entre otros documentos, la demanda de juicio ordinario ejercitando la acción declarativa de dominio en relación con la finca a que se refiere su pretensión y sentencia recaída en el mismo procedimiento con fecha 15 de mayo de 2019.

2. Mediante Resolución de la Consejera de Hacienda de 2 de febrero de 2021 se designa instructora del procedimiento, lo que se traslada al interesado.

Con la misma fecha, la Jefa del Área de Servicios Generales comunica al interesado la fecha de recepción de su solicitud en el Ente Público de Servicios

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

Tributarios del Principado de Asturias, indicándole asimismo las normas con arreglo a las cuales se tramitará, el plazo máximo para resolver y notificar el procedimiento y los efectos del eventual silencio administrativo.

3. Atendiendo a la solicitud formulada por la Instructora del procedimiento, la Coordinadora de Tributos Patrimoniales del Área de Gestión le remite una copia de los documentos obrantes en el expediente, entre los cuales figuran los que a continuación se relacionan: a) Escritura de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia. b) Escrito de alegaciones, presentado frente a la propuesta de liquidación el 30 de diciembre de 2013, en el que el interesado aduce que la titularidad de la finca en cuestión "la comparte con su tío, ya que está unida con otra finca y en realidad es una finca única". c) Desestimación de las alegaciones formuladas frente a la propuesta de liquidación, suscrita por la Coordinadora de Tributos Patrimoniales-Gijón el 19 de noviembre de 2014, en la que, "respecto a la finca `Huerta junto a casa´, se constata que la misma se identifica con dos referencias catastrales distintas (…), una edificable y otra no. No obstante, dichas circunstancias ya han sido tenidas en cuenta por el valorador (…). Debe (…) desestimarse la alegación relativa a que la parte urbana de la finca no le pertenece, pues dicho extremo no ha sido probado fehacientemente". d) Recurso de reposición interpuesto el 20 de enero de 2015 frente a la liquidación, en el que expresa su disconformidad con "los intereses de demora imputados (…) desde la fecha 1 de enero de 2014 hasta junio de 2014, en cuanto que dicha demora fue por causas ajenas a esta parte". e) Resolución del Jefe del Área de Gestión Tributaria, de 11 de febrero de 2015, desestimatoria del recurso de reposición, notificada el día 20 de ese mismo mes. f) Solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada en el registro del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias el 3 de octubre de 2019, argumentándose que la finca "Huerta junto a casa" ha sido adjudicada a su tío por Sentencia del Juzgado de Primea Instancia N.º 1 de Piloña de 15 de mayo de 2019. g) Resolución de la Jefa del Área de Gestión Tributaria de 6 de octubre de 2020, notificada el día 19 del mismo mes,

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

desestimatoria de la rectificación de la autoliquidación por considerar que "el acto cuya rectificación se pretende, en el momento de la solicitud, es firme, al haber expirado el periodo de cuatro años previsto en el artículo 66 y siguientes de la LGT, por lo que (…) el obligado tributario para obtener el reconocimiento de su derecho a la devolución deberá acudir a alguno de los procedimientos especiales de revisión, o al recurso extraordinario de revisión". En la misma resolución se indica, en cuanto al argumento de que "la interposición de la demanda tuvo como efecto la interrupción de todos los plazos de gestión del impuesto", que "la resolución vinculante 5260/16 alegada no resulta de aplicación al presente caso, pues trata sobre la suspensión de plazos y la exigencia de intereses de demora en el supuesto específico de existencia de juicio de testamentaría, que viene regulado en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (…). Los autos aportados (…), en los que se sustancia la titularidad de un bien inmueble a través de la acción declarativa de dominio, no tienen la naturaleza de juicio de testamentaría (…), y a resultas de ello, vencido el plazo de prescripción de cuatro años con que cuenta la Administración (artículo 66 LGT) para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente, la autoliquidación presentada se entiende ha devenido firme, no procediendo con ello estimar la solicitud de rectificación instada". h) Recurso de reposición, presentado el día 18 de noviembre de 2020 frente a la resolución de 6 de octubre de 2020, en el que el recurrente insiste en que "desde el primer momento (…) indicó que dicha finca no era de su propiedad", y que "no constando acreditada la propiedad y existiendo dudas razonables sobre su titularidad y su pertenencia al caudal hereditario, por razones de justicia y equidad (artículo 3 del Código Civil, en relación con el artículo 12.1 de la LGT), y por aplicación analógica de lo dispuesto en el (…) artículo 69 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se debe reconocer a la presentación de la demanda de juicio declarativo efectos interruptivos o suspensivos del plazo de prescripción".

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

Afirma que "la revisión de dichos actos administrativos es posible y exigible por ser actos nulos de pleno derecho al amparo del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 47.1 y 106 de la Ley 39/2015".

4. El día 7 de mayo de 2021, la Coordinadora de Tributos Patrimoniales del Servicio Jurídico del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias libra un informe en el que, tras describir el curso de la tramitación en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones presentada por el interesado, concluye que "habiéndose tramitado procedimiento de aplicación de los tributos que finalizó mediante liquidación firme (…) que entró a valorar sobre el fondo de la cuestión alegada, no es el procedimiento de impugnación de la autoliquidación el cauce para obtener sus pretensiones, sino los procedimientos especiales de revisión o el recurso extraordinario de revisión".

5. Mediante oficio de 12 de mayo de 2021, la Instructora del procedimiento comunica al interesado la apertura del trámite de audiencia por un plazo de 15 días, adjuntándole una copia de los documentos obrantes en el expediente.

6. Con fecha 10 de junio de 2021, el representante del interesado presenta un escrito de alegaciones en el que pone de manifiesto que el informe del Servicio Jurídico "se limita a transcribir los antecedentes del expediente administrativo (…), sin que se valoren los motivos de nulidad alegados", que da por reproducidos.

Insiste en que la liquidación es "nula de pleno derecho" por las siguientes causas: "1.º (…) Lesiona derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, como son los artículos 24 y 31 de la CE. Art. 217.1.a)./ 2.º (…) En lo que se refiere a (que) la inclusión de una finca que no era propiedad de la causante" no puede "formar parte del haber hereditario, es un acto de contenido imposible por cuanto es un absurdo en sí mismo y, por tanto, imposible liquidar un impuesto sin hecho imponible. Se trata de un acto al

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

margen de la realidad al no existir la finca a nombre de la causante en el caudal hereditario. Art. 217.1.c)./ 3.º Acreditada la inexistencia de hecho imponible, la liquidación se ha dictado operando en el vacío, sin norma jurídica en (la) que basarse. Art. 217.1.e)./ 4.º La liquidación es un acto contrario al ordenamiento jurídico. El derecho al cobro del impuesto que adquiere la Administración carece de los requisitos básicos para hacerlo cuando no existe hecho imponible y vulnera el principio constitucional de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución. Supuesto del art. 217.1.f)".

Sostiene que "se debe declarar la nulidad de la liquidación girada, procediendo a devolver al reclamante las cantidades pagadas más los intereses legales correspondientes".

Adjunta copia del poder general para pleitos otorgado en su favor.

7. Con fecha 23 de febrero de 2022, la Instructora del procedimiento elabora propuesta de resolución en sentido desestimatorio. En ella indica, respecto al primero de los motivos de nulidad invocados, que "aunque el solicitante (…) señala que el acto lesiona derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, concretamente los artículos 24 y 31 de la Constitución (…), lo cierto es que ningún desarrollo hace de tal alegación", y recuerda que "las violaciones que pudieran producirse de los principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 31 CE no gozan de la tutela judicial efectiva a través del recurso de amparo", que "solo está previsto para (…) los derechos recogidos en los artículos 14 a 29 y 30 CE". En cuanto a la vulneración del artículo 24 CE, afirma que "los distintos actos del procedimiento fueron notificados personalmente al solicitante, y (…) objeto de los recursos que estimó oportuno interponer, lo que aleja toda posible indefensión".

Sobre la causa de nulidad de los artículos 217.1.c) de la LGT y 47.1.c) de la LPAC, significa que "no nos encontramos (…) ante una imposibilidad física o material, y menos aún originaria", pues la finca en cuestión se hallaba "incluida en el caudal hereditario objeto de aceptación y adjudicación" al interesado, por lo que entiende que "no nos hallamos ante una causa de nulidad de pleno

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

derecho por no darse los requisitos que jurisprudencialmente han delimitado el ámbito de aplicación de esta causa de nulidad".

Finalmente, en cuanto a la causa de nulidad aplicable al supuesto de 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, señala que "el ánimo que inspiró la inclusión de este apartado en el artículo 217 de la LGT fue introducir un mecanismo administrativo de autoprotección frente a aquellos actos de carácter estimatorio que, producidos por el transcurso del plazo legal sin que se hubiera dictado una resolución expresa, vinieran a reconocer una facultad o derecho al interesado *contra legem*, es decir, careciendo el administrado de manera notable o sustancial de los requisitos mínimos necesarios./ Por ello, está pensado como mecanismo para evitar estas situaciones cuando son los administrados los titulares de los derechos, no la Administración tributaria, como (…) aquí ocurre (…). En este caso, la práctica de la autoliquidación, así como de la liquidación complementaria, faculta a la Administración a la obtención de un derecho de crédito derivado de dicho acto, no origina ningún derecho o facultad a favor del particular. Al contrario: para este es un acto de gravamen o desfavorable al incidir negativamente en su esfera patrimonial".

Concluye que "no cabe apreciar, en este supuesto, la concurrencia de ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho invocadas".

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

8. En este estado de tramitación, mediante escrito de 24 de marzo de 2022, esa Presidencia solicita al Consejo Consultivo del Principado de Asturias que emita dictamen sobre consulta preceptiva relativa al procedimiento de revisión de oficio de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones objeto del expediente núm. ……, del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, adjuntando a tal fin copia autentificada del mismo en soporte digital.

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 los artículos 13.1, letra l), de la Ley del Principado de Asturias 1/2004, de 21 de octubre, y 18.1, letra l), del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo, 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 (en adelante LGT), 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 citados en primer lugar, respectivamente.

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

SEGUNDA.- Atendiendo a lo dispuesto en la sección 4.ª del capítulo II del título II de la LGT, al que se remite el artículo 214.1 del citado texto legal, el promotor de la revisión está debidamente legitimado en cuanto destinatario directo del acto administrativo cuya nulidad se pretende.

El Principado de Asturias está pasivamente legitimado, toda vez que a él pertenece el órgano -Ente Público de Servicios Tributarios- que ha dictado el acto cuya nulidad se insta.

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, y rigiendo como derecho supletorio el artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC), que dispone, a tales efectos, 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 entendemos que no concurre ninguno de los supuestos citados.

CUARTA.- En relación con la tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio, debe recordarse que este se configura como un instrumento de garantía de la legalidad y de los derechos de los ciudadanos, lo que exige un estricto cumplimiento de los preceptos legales reguladores del mismo. Por ello, hemos de analizar en primer lugar si se cumplen o no sus trámites fundamentales.

En tal sentido, debemos comenzar por examinar la competencia del órgano administrativo para acordar la revisión de oficio. En el caso del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, el artículo 10.Dos.6 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, atribuye la competencia para resolver los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho a quien sea titular de la Consejería competente en materia de hacienda, tal como se asume en la propuesta de resolución.

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 y en el Reglamento general de desarrollo de la citada Ley. Por lo que respecta a la tramitación, se han cumplido los trámites fundamentales de audiencia con vista del expediente y se ha elaborado una propuesta de resolución que responde a la obligación legal de motivación, impuesta específicamente para este tipo de procedimientos en el artículo 35.1.b) de la LPAC.

Con relación al plazo máximo para notificar la resolución expresa, tal y como hemos señalado en el Dictamen Núm. 18/2021, nos hallamos ante un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho iniciado a instancia de parte, lo que implica que la sola presentación de la solicitud determina el

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

inicio del cómputo del plazo máximo de un año para notificar la resolución expresa, transcurrido el cual sin haberse dictado esta podrá entenderse desestimada la solicitud por silencio administrativo. Por tanto, ejercitada la acción el día 29 de julio de 2020, es evidente que dicho plazo ha transcurrido, lo que no exime a la Administración de la obligación de resolver, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103.1 de la LGT, en consonancia con lo previsto con carácter general en los artículos 21 y 24.3, letra b), de la LPAC.

QUINTA.- La revisión de oficio, tanto la regulada en el capítulo I del título V de la LPAC como la dispuesta 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 revisión de oficio se restringe a los supuestos de nulidad radical previstos taxativamente en la ley -de interpretación restrictiva-, y se le imponen unos límites específicos, pues 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. Según constante jurisprudencia, que se reitera en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 -ECLI:ES:TS:2018:2443- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), "la finalidad que está llamada a cumplir la revisión de los actos nulos (…) es facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen algunos actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva", ampliando las posibilidades impugnatorias "en equilibrio con la seguridad jurídica". Y, tratándose de actos de contenido tributario, ha reiterado el Tribunal Supremo que "la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- `la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho´" (Sentencia de 18 de mayo de 2020 -ECLI:ES:TS:2020:973)-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª).

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

SEXTA.- Entrando en el fondo del asunto, en el supuesto examinado se persigue la anulación de una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones al haberse declarado en sentencia recaída en juicio declarativo ordinario -dictada cuando la liquidación ya era firme- que uno de los inmuebles en ella considerados -incluidos en la escritura notarial de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia aportada por el interesado junto con la autoliquidación del tributo- en realidad no se encontraba entre los bienes correspondientes al haber hereditario de la causante.

El primero de los motivos invocados por quien ha instado la incoación del procedimiento es el enunciado en el artículo 217.1, letra a), de la LGT, conforme al cual son nulos los actos que "lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional". Más concretamente, entiende el interesado que la liquidación frente a la que ejercita la acción de nulidad es contraria a los artículos 24 y 31 de la Constitución.

Como ya hemos señalado en anteriores ocasiones, partiendo del principio de interpretación restrictiva que ha de presidir la aplicación de las causas de nulidad radical, la subsunción en esta causa de nulidad exige una quiebra inequívoca del derecho fundamental vulnerado.

Comenzando por el artículo 24.1 de la Constitución, este Consejo viene reiterando (por todos, Dictamen Núm. 307/2016) que la prohibición de indefensión que incorpora el derecho a la tutela judicial garantizado por dicho precepto, según la jurisprudencia constitucional, se ciñe a la interdicción de

indefensión material, la cual solamente existe cuando se priva realmente al interesado de la posibilidad de hacer valer los propios argumentos o de aportar los medios de prueba oportunos en defensa de sus derechos o intereses legítimos. Resulta evidente que lo anterior no ha sucedido en el caso que analizamos, pues, además de ejercitar la acción de nulidad que da origen al presente procedimiento, el interesado ha presentado desde el inicio de las actuaciones un escrito de alegaciones, una solicitud de devolución de ingresos indebidos y dos recursos de reposición, todos los cuales recibieron en su día respuesta motivada por parte de la Administración, por lo que en ningún momento se le ha impedido la tutela de sus intereses.

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

Por otra parte, en lo referente a la vulneración del artículo 31.1 de la Constitución, también hemos señalado con anterioridad (Dictamen Núm. 136/2019) que ceñida la causa de nulidad al ámbito de los actos lesivos de "derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", estos son, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 53.2 de la Carta Magna, exclusivamente los reconocidos en los artículos 14 a 29 de la Constitución; queda, por tanto, al margen de tales derechos el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución, que no goza de la protección de amparo constitucional, lo que implica que tampoco en este caso concurre dicha causa de nulidad.

Asimismo, invoca el interesado la causa de nulidad prevista en la letra c) del artículo 217.1 de la LGT, según la cual serán nulos de pleno derecho los actos que tengan un contenido imposible. Aduce que la liquidación lo es por cuanto "es un absurdo en sí mismo y, por tanto, imposible, liquidar un impuesto sin hecho imponible. Se trata de un acto al margen de la realidad al no existir la finca a nombre de la causante en el caudal hereditario". Sin embargo, no puede compartirse el alcance que se pretende anudar al 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, tal y como viene reiterando este Consejo (entre otros, Dictámenes Núm. 121/2006 y 100/2020) y ha señalado el Tribunal Supremo al afirmar que "la imposibilidad a la que se refiere la Ley es, según

criterio tradicional de nuestra jurisprudencia, la imposibilidad material o física, que además ha de ser originaria. Por el contrario, no está incluida en el concepto la imposibilidad jurídica (que) equivale a la ilegalidad del acto. De no ser así, cualquier acto contrario a la ley sería nulo de pleno derecho por tener un contenido imposible por incompatible con la ley" (Sentencia de 11 de abril de 2013 -ECLI:ES:TS:2013:1856-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª). En el caso que analizamos, de la documentación obrante en el expediente se desprende que nos encontramos ante una irregularidad de índole jurídica, al haberse gravado un bien cuya atribución a la causante resultaba controvertida, y no ante un supuesto de imposibilidad material o física del acto.

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

También entiende el interesado que concurriría la causa de la letra e) del artículo 217 de la LGT, que establece la nulidad de los actos que "hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados". Como venimos señalando (por todos, Dictámenes Núm. 307/2016 y 279/2019), esta causa de nulidad comprende diversos supuestos: a) ausencia total de trámites o vía de hecho, b) elaboración del acto siguiendo un procedimiento distinto del que corresponde o c) vulneración de trámites esenciales. De conformidad con el criterio -ya indicado- de interpretación restrictiva de los motivos de nulidad, y según doctrina reiteradamente admitida, la infracción del procedimiento ha de ser "clara, manifiesta y ostensible" (entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2005 -ECLI:ES:TS:2005:1633-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª), de forma que falten o se conculquen requisitos procedimentales esenciales (Dictamen del Consejo de Estado 208/2002, de 14 de marzo). No basta, por tanto, la mera invocación de cualquier anomalía o defecto procedimental, sino que es necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, bien porque no se hubiere seguido procedimiento alguno, bien porque se hubiere seguido un procedimiento sustancialmente distinto al legalmente establecido, siendo necesario, además, que la infracción procedimental haya generado una

indefensión real y efectiva al interesado (por todas, Sentencia de 11 de septiembre de 2014 -ECLI:ES:TS:2014:3619-, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª). En el caso que analizamos, el interesado pretende subsumir en este motivo de nulidad un vicio que no es de índole procedimental sino sustantiva pues, según señala en el escrito de alegaciones presentado durante la sustanciación del trámite de audiencia, "la liquidación se ha dictado operando en el vacío, sin norma jurídica en (la) que basarse", ante "la inexistencia de hecho imponible". Es evidente, por tanto, que el motivo de nulidad del artículo 217.1.e) tampoco concurre en este caso.

Finalmente, se imputa al acto de liquidación el motivo de nulidad previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT, esto es, "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". Respecto a este motivo de nulidad, ya advertimos en el Dictamen Núm. 136/2019 que "basta una atenta lectura del supuesto de nulidad previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT (…) para concluir que no se pueden subsumir en él aquellas situaciones en las que el sujeto `favorecido´ por el acto sea la Administración". Recordábamos entonces la argumentación contenida en el Dictamen Núm. 44/2015 sobre el supuesto de nulidad de pleno derecho ahora considerado, consignado tanto en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT como en la letra f) del artículo 62.1 de la entonces Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que "es presupuesto lógico previo para su aplicación que el acto objeto de revisión por este concreto motivo sea un acto favorable para el interesado, sin que resulte aplicable en el caso de actos de gravamen, tal y como acontece en el presente. Así lo viene entendiendo la doctrina del Consejo de Estado, reflejada, entre otros, en el Dictamen 428/2009 en un supuesto que guarda gran similitud con el sometido a examen y al hilo del estudio de los requisitos precisos para la consideración del supuesto de nulidad consignado en la letra f) del artículo 217.1 de la LGT". En dicho dictamen, y en términos que este Consejo Consultivo hace suyos, se señala que "el primero de tales requisitos es que se hayan adquirido derechos o facultades, mediante actos

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico, y careciendo de los esenciales para ello. Pero tal circunstancia se predica respecto de los administrados y no respecto de la Administración, es decir ha de tratarse de `un acto que determine el nacimiento de derechos o facultades en el particular y no, por tanto, un acto de gravamen para él del que resulten derechos o facultades para la Administración´". Igualmente, debe significarse que el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 25 de junio de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:2643- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) ha declarado que "el precepto en cuestión (…) no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto". No tendría, pues, encaje en esta causa de nulidad el acto por el que se liquida un tributo.

Antes de concluir el dictamen, debemos destacar que el interesado pudo formular, de conformidad con lo señalado en el artículo 244.1, letra a), de la LGT, recurso extraordinario de revisión con fundamento en la sentencia que, al declarar que la titularidad de la finca señalada no correspondía a la causante sino a un hermano de la finada, vino a evidenciar que el inmueble no pudo ser adquirido por el interesado a título de herencia y no debió ser gravado; sin embargo, dejó transcurrir el plazo de tres meses establecido en el artículo 244.5 de la misma norma para su interposición, deviniendo el acto, que ya era firme, definitivamente consentido.

En conclusión, sustanciado en este caso el procedimiento excepcional de revisión de actos nulos de pleno derecho, al no concurrir en la liquidación impugnada ninguna de las causas de nulidad tasadamente establecidas en el artículo 217 de la LGT, no procede la revisión de oficio solicitada.

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es

En mérito a lo expuesto, el Consejo Consultivo del Principado de Asturias dictamina que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones objeto del expediente núm. …… del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias."

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

Gijón, a ……

EL SECRETARIO GENERAL,

V.º B.º

LA PRESIDENTA,

EXCMO. SR. PRESIDENTE DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS.

Fuente: Consejo Consultivo del Principado de Asturias
http://www.ccasturias.es