



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 364/2013

(Sección 2ª)

La Laguna, a 29 de octubre de 2013.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad en relación con la *Propuesta de Resolución de la revisión de oficio de la liquidación provisional número 829/2008, del expediente 1593/2007 del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a instancia de J.A.S.R. (EXP. 373/2013 RO)**.

FUNDAMENTOS

I

1. El objeto de la consulta solicitada por el Excmo. Sr. Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad, es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio tramitado en relación con la liquidación provisional nº. 829/2008, emitida en el expediente 1595/2007, correspondiente al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

2. La legitimación del solicitante del dictamen, el carácter preceptivo de la solicitud y la competencia del

Consejo para emitirlo resultan de los artículos 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación, el primer precepto, con el artículo 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC).

3. El interesado solicita la declaración de nulidad al amparo del art. 62.1.c) LRJAP-PAC [217.1.c) Ley General Tributaria (LGT)], al considerar que la referida liquidación provisional es un acto administrativo de contenido imposible.

4. Toda vez que la revisión se ha iniciado a instancia del interesado, en virtud de lo establecido en el art. 102.5 LRJAP-PAC y art. 217.6 LGT, no existe plazo de

* **PONENTE:** Sr. Millán Hernández.

caducidad, si bien se podrá entender desestimada la solicitud por silencio administrativo.

II

1. Constan como antecedentes del procedimiento los siguientes:

El 18 de julio de 2007 se presenta, a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en la extinta Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, una escritura de aceptación de herencia de los bienes dejados al fallecimiento de M.R.M, producido el 17 de agosto de 1999, adjuntando, además, el documento en el que se aceptan los bienes dejados, a su vez, por A.S.M., cuyo fallecimiento se produjo el 14 de octubre de 2005, sin que conste ni la debida autoliquidación del impuesto, ni relación de bienes a nombre de dicho causante.

Tras realizarse diversas actuaciones de comprobación y valoración de bienes, por parte de la Oficina Tributaria de Gran Canaria Sur, se inicia el procedimiento de comprobación limitada mediante propuesta de liquidación provisional y trámite de audiencia, alegando el interesado que la Administración tributaria ha tenido en cuenta en su valoración bienes que no son de su titularidad. El 13 de octubre de 2008 el obligado recibió la liquidación provisional nº. 829/2008, pero, al no ser ingresada en el periodo voluntario de pago la cantidad correspondiente, ni solicitarse la suspensión de la deuda se expidió el correspondiente certificado de vía de apremio.

Además, la misma devino en firme al no hacer uso el interesado de los correspondientes recursos en el plazo legalmente establecido.

El 27 de diciembre de 2011 el interesado solicitó el inicio de oficio del procedimiento de revocación de la liquidación provisional nº. 829/2008; lo que fue inadmitido por considerarse que dicho procedimiento sólo se puede iniciar de oficio cuando se den las circunstancias tasadas en el art. 219 LGT, que no concurrían en el presente asunto.

Por todo ello, el interesado ejerció la acción de nulidad de pleno derecho con la finalidad de que se tramitara el presente procedimiento de revisión de la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional nº. 829/2008.

2. El procedimiento se inició mediante el Acuerdo del Directo General de Tributos de 3 de diciembre de 2012, que finalizó con la Propuesta de Resolución, que fue objeto del Dictamen de forma de este Organismo 218/2013, de 13 de junio, por

el que se solicitó a la Administración que se le otorgara el preceptivo trámite de vista y audiencia al interesado, lo cual se hizo correctamente.

Por último, el 19 de septiembre de 2013, se emitió la Propuesta de Resolución definitiva (consta tal fecha en la referencia del propio documento ala descarga de la copia digital de dicha Propuesta de Resolución).

III

1. La Propuesta de Resolución, del mismo sentido que la anterior, declara que no procede la declaración de nulidad de la liquidación provisional nº. 829/2008, pues no concurre ninguno de los motivos de nulidad previstos en el art. 217 LGT, incluido el correspondiente al contenido imposible del acto administrativo, 217.1.c) LGT y art. 62.1.c) LRJAP-PAC.

Así, en relación con ello el instructor manifiesta que la actuación de la Administración ha sido correcta, puesto que cuando se acepta la herencia de la madre del interesado el 15 de junio de 2007, consta en la documentación correspondiente a tal aceptación que los herederos han heredado por partes iguales en virtud de la voluntad de su causante, hecha constar en el testamento otorgado el 30 de diciembre de 1972, al igual que ocurre en el testamento otorgado, en la fecha anterior, por el padre del interesado, que adjudica sus bienes a su herederos por partes iguales.

Así, ello determina, a juicio de la Administración, la inexistencia, en la liquidación en cuestión, de exceso de adjudicación por su parte, pues el acuerdo particional inter vivos referido por el interesado, cuyo contenido es contrario a la partición por partes iguales del haber hereditario realizada en el testamento, no puedo revocar lo dispuesto en él, tal y como dispone el Código Civil en su art. 739.

Finalmente, se alega en cuanto a la imputación a la masa hereditaria de un bien vendido por el causante, que tal venta sólo afecta a 4.320 m2 de una de las fincas comprendidas en la misma, de acuerdo con la información de los técnicos de la Administración, considerándose que se debe iniciar de oficio un procedimiento de revocación del acto administrativo, con la finalidad de devolver el ingreso indebido, pues por este motivo es parcialmente anulable, pero no nulo de pleno derecho.

2. El interesado considera que en la imputación de los bienes, que se realizó durante la liquidación, se debió de tener en cuenta, exclusivamente, el acuerdo particional, que se pretende homologar judicialmente a partir del 8 de enero de

2013, como le informó el titular del Juzgado de Primera Instancia, nº 2, de Telde, tal y como afirma el interesado en el escrito de alegaciones presentado durante el procedimiento anterior (página 277 del expediente anterior), al no hacerse así, ello determinó un exceso de adjudicación durante la liquidación, que también está originado por la inclusión de un bien en la masa hereditaria, que había sido vendido parcialmente.

3. El testador por acto inter vivos o acto de última voluntad puede realizar tal partición (1056 CC), en este caso se hizo en el testamento y si bien se alega la existencia de un acto particional realizado por los testadores en el año 1997, cuya realidad no se ha puesto en duda, el mismo no revocó la partición testamentaria por partes iguales.

Por ello, en lo que se refiere a la liquidación efectuada partiendo de la división por partes iguales la misma se ajusta a Derecho y no puede interpretarse de un acto de contenido imposible.

4. En cuanto a los 4.320 m² vendidos de una de las fincas incluidas en el caudal hereditario, no se pueden imputar al mismo, pero sólo esta superficie, que es la única determinada catastralmente, ya que se ha de tener en cuenta que la finca en cuestión no estaba inscrita en el Registro de la Propiedad como afirma la Administración y no niega el interesado.

En la Propuesta de Resolución se sostiene que en el momento de realizar la liquidación y solo a efectos fiscales se tuvo en cuenta la información catastral, con base al carácter de registro público del Catastro obviándose lo dispuesto en documentos privados, aunque intervenga con posterioridad fedatario público.

El art. 3.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), dispone que "La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de las características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos que contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación en el Catastro Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles", añadiéndose en su punto tercero que "Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos".

Este precepto, implica que en lo jurídico la Administración no actuó de forma incorrecta empleando la información catastral, como le era debido, pero sí se ha demostrado la existencia, sólo en lo que se refiere a los 4.302 m² vendidos de la finca en cuestión, de una divergencia entre tal información catastral y la realidad física.

5. El afectado plantea que la liquidación realizada por la Administración es un acto administrativo nulo de pleno derecho dado su contenido imposible. Como este Consejo Consultivo ha señalado de forma reiterada y constante, entre otros en el Dictamen 171, de 8 de mayo, *“la causa de nulidad recogida en el art. 62.1, c) LRJAP-PAC, (...)”*

la jurisprudencia ha venido a delimitarla entendiendo por acto de contenido imposible aquél en el que concurre una imposibilidad física o material, pero no imposibilidad legal, ya que una imposibilidad de carácter jurídico es simplemente ilegalidad del acto.

Esta imposibilidad de producir efectos sobre la realidad es la que lleva a considerar también como actos de contenido imposible aquellos que presentan una contradicción lógica interna tal que la aplicación de uno de sus elementos anula el efecto requerido por otro de sus elementos, sin que, por consiguiente, sea posible su aplicación simultánea. Esta imposibilidad de producir efectos porque el contenido contradictorio del acto obliga a que aquellos se aniquilen recíprocamente, determina que se le considere un acto de contenido imposible.

El error de derecho, al que parece equiparar el interesado el acto de contenido imposible, consiste en la aplicación de una norma a unos hechos que no son reconducibles al supuesto de hecho contemplado por aquélla para su aplicación”.

En este caso, 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.

6. En conclusión, la liquidación de bienes realizada por la Administración basada en las disposiciones testamentarias, se ajusta a Derecho. En 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 que la Administración ya contempla en la página 16 de la Propuesta de Resolución.

C O N C L U S I Ó N

No procede la revisión de oficio, de la liquidación provisional nº 829/2008, exp. 1598/2007, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.