



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 306/2016

(Sección 1ª)

La Laguna, a 29 de septiembre de 2016.

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 dos liquidaciones tributarias en concepto de Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, iniciado por la obligada tributaria, la entidad C.L., S.L., representada por L.M.O.L.C. (EXP. 268/2016 RO)*.*

FUNDAMENTOS

I

1. El objeto del presente Dictamen, solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda, es la propuesta de resolución del procedimiento de revisión de oficio de dos liquidaciones tributarias en concepto de Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el cual ha sido iniciado por la obligada tributaria, la compañía L., S.L.

2. El procedimiento se inició el 1 de julio de 2015 con la presentación por la obligada tributaria, la compañía L., S.L., representada por su administrador solidario, L.M.O.L.C., de un escrito en el que solicitaba la declaración de nulidad de pleno derecho de ambas liquidaciones tributarias por considerar que estaban incursas en la causa de nulidad tipificada en el párrafo c) del apartado 1 del art. 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT.

El art. 217.6 LGT dispone que el plazo máximo para notificar la resolución expresa en el procedimiento de revisión de oficio de actos tributarios iniciados a instancia del interesado será de un año desde que presente su solicitud. El transcurso

* Ponente: Sr. Lorenzo Tejera.

de ese plazo sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado. El art. 217.6 LGT dispone que la resolución expresa o presunta pondrá fin a la vía administrativa, con lo que le queda expedita la vía contencioso-administrativa.

Los arts. 4 a 6 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, RR (aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo) regulan el procedimiento de revisión de oficio de actos tributarios, pero no contemplan el supuesto de una resolución extemporánea. Sin embargo, el art. 103.1 LGT establece la obligación de la Administración tributaria de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa. El art. 101.4 del Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, RGIT (aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) dispone que, en los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio.

La comparación de los arts. 217 LGT y 4 a 6 RR con los arts. 103.1 LGT y 101.4 RGIT, revelan que los primeros presentan una laguna del derecho, porque no regulan un supuesto, el de la resolución extemporánea de un procedimiento de revisión de oficio tributario iniciado por el interesado, que debía estar necesariamente regulado según el sentido y finalidad garantista de esa normativa y según la regla general del art. 103.1 LGT, desarrollada por el art. 101.4 RGIT.

La regulación de estos dos últimos preceptos es similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LRJAP-PAC: En el supuesto de silencio administrativo negativo producido en un procedimiento iniciado a solicitud de interesado, éste podrá entender la misma desestimada por silencio administrativo y podrá interponer el recurso administrativo o contencioso - administrativo que resulte procedente (art. 43.2). Pero ello no impide que la Administración resuelva fuera de plazo, porque, en virtud de los arts. 42.1 y 43.3.b), está obligada a resolver expresamente sin vinculación alguna al sentido desestimatorio del silencio. De ahí que, si un procedimiento de revisión de oficio se inicia a solicitud de interesado, el transcurso del plazo le permite considerarla desestimada por silencio administrativo

(art. 102.5 LRJAP-PAC), con lo que podrá interponer el recurso contencioso-administrativo que resulte procedente; pero no impide que la Administración lo resuelva expresamente fuera de plazo.

La LRJAP-PAC tiene carácter supletorio de la normativa tributaria, según el art. 7.2 LGT. De manera que, si se interpretara que el procedimiento de revisión de oficio de actos tributarios no es un procedimiento de aplicación de los tributos y, por ende, la regulación de éste sobre resolución extemporánea no es aplicable al primero, como la regulación de éste presenta la indicada laguna del derecho, en virtud de la aplicación supletoria del art. 43.3.b) LRJAP-PAC, la Administración podrá resolver extemporáneamente.

El razonamiento anterior obedece a que, como se indicó, el procedimiento se inició el 1 de julio de 2015 a solicitud de la interesada. El plazo para resolver venció, por tanto, el 1 de julio de 2016. La Propuesta de Resolución se redactó el 25 de julio de 2016. La solicitud de Dictamen se recibió en el Registro de Entrada del Consejo Consultivo de Canarias el 26 de julio de 2016. Sin embargo, como se ha razonado, no hay obstáculo a que la Administración resuelva fuera de plazo, conque el vencimiento del plazo para resolver no impide que se emita un Dictamen de fondo.

3. La Propuesta de Resolución ha sido formulada por la Directora de la Agencia Tributaria Canaria y será dictada por la Excm. Sra. 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). De acuerdo con el art. 5.2 RR, la Administradora de Tributos Cedidos emitió su informe sobre los antecedentes del procedimiento. De acuerdo con el art. 5.3 RR se dio audiencia al interesado, el cual no formuló alegaciones. En definitiva, en la tramitación del procedimiento no se ha incurrido en irregularidades formales que obsten a la emisión de un Dictamen de fondo.

II

1. Los negocios jurídicos que constituyeron los hechos imponible por los que se dictaron las liquidaciones del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cuya declaración de nulidad se pretende son los siguientes:

El 25 de enero de 2005 la Compañía L., S.L., como adquirente, representada por su administrador solidario, L.M.O.L.C., una y otro con domicilio en San Cristóbal de

La Laguna (...) y J.M.A.A., vecino de Icod de los Vinos, como vendedor, formalizaron escritura pública de compraventa otorgada ante el notario F.G.A.A., con número de protocolo 076, de dos inmuebles sitios en (...); del término municipal de San Cristóbal de La Laguna.

Uno era una finca de 2.055 m², en la que se incluye una vivienda con una superficie de 50 m², valorada en 110.000 euros. La otra finca de 2.587 m² se valoró 10.202 euros.

El vendedor manifestó como título que ambas fincas le habían sido donadas por L.G.S., pero no exhibió la escritura pública de donación, sin la cual no existe título, porque el art. 633 del Código Civil, la exige con carácter constitutivo para la donación de bienes inmuebles. Al respecto, véanse por todas, la Sentencia, de 24 de mayo de 2000, de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo.

El notario advirtió a la parte compradora de la falta de documento auténtico acreditativo de la adquisición de las fincas y de sus consecuencias.

Las fincas, según la escritura, no estaban inscritas en el Registro de la Propiedad.

En cuanto a las referencias catastrales, los comparecientes presentaron para su incorporación a la matriz de la escritura, certificaciones descriptivas y gráficas de las fincas catastradas a nombre de la parte transmitente. También adjuntaron un plano identificativo de las parcelas transmitidas. Según resulta de esas certificaciones y plano, las fincas estaban sitas a escasa distancia, unos cientos de metros, del domicilio común de la compradora y de su representante.

Por medio de la escritura J.M.A.A. vendía y transmitía el pleno dominio de las fincas, el cual la Compañía L., S.L. compraba y adquiriría.

El precio global y alzado de venta de ambas fincas fue de 120.202 €, de los cuales la parte vendedora declaró que había recibido con anterioridad de la parte compradora, en concepto de derecho de opción de compra, la suma de 13.000 €. El resto del precio, 107.202 €, lo retendría la parte compradora en su poder hasta que el transmitente, en un plazo máximo de 90 días a partir de la fecha de la escritura, instara las pertinentes actas de inmatriculación de las fincas vendidas. Una vez cumplida esta condición suspensiva, el vendedor podía exigir a la compradora el pago de la parte restante del precio.

Se pactó que si transcurría ese plazo de noventa días sin que el vendedor hubiere tramitado las actas de inmatriculación, la entidad compradora podría dar por resuelta la compraventa, con obligación del vendedor de devolver la parte del precio

ya percibido, más otros 13.000 € en concepto de indemnización por daños y perjuicios.

2. La compradora presentó la escritura de compraventa ante el Registro de la Propiedad Número 1 de San Cristóbal de La Laguna para su inscripción, la cual suspendió el Registrador porque la escritura carecía de título fehaciente.

3. El 5 de octubre del año 2006, el mismo notario ante el que se otorgó la escritura de compraventa, a instancias de L.M.O.L.C., que actuaba en representación de la Compañía L., S.L., levantó acta de notoriedad para la inmatriculación de las dos fincas.

Las pruebas presentadas consistieron en las notas simples informativas del Registro de la Propiedad número 1 de San Cristóbal de La Laguna que expresaban que las fincas no estaban inscritas; sus certificaciones catastrales; el edicto remitido por el propio notario al Ayuntamiento de La Laguna, relativo a la autorización del acta de notoriedad y que estuvo expuesto al público en el tablón de anuncios de dicho Ayuntamiento durante veinte días naturales, sin que se produjera reclamación de tipo alguno; la declaración de L.M.O.L.C. por la que aseguraba que J.M.A.A. era tenido por dueño de las fincas al tiempo de otorgarse la escritura de compraventa de 25 de enero de 2005, la declaración de J.M.A.A. en el sentido de que al tiempo de transmitir las fincas era su dueño en virtud de la donación que le hizo L.G.S.; y las declaraciones en el mismo sentido de dos testigos, cuyos domicilios no estaban en las proximidades de las dos fincas, sino a muchos kilómetros de distancia, el de uno en (...) y el del otro en (...).

Por medio de esa acta se declaró justificada la notoriedad de que J.M.A.A. era tenido por dueño de las fincas al tiempo de otorgarse la escritura de compraventa de 25 de enero de 2005.

4. Esta acta de notoriedad la presentó la compradora ante el Registro de la Propiedad número 1 de San Cristóbal de La Laguna a fin de que se procediera a la inscripción de la escritura de compraventa, la cual fue calificada favorablemente el 31 de enero del año 2007 y se procedió a la inscripción de las fincas a favor de la entidad mercantil Compañía L., S.L., al tomo 2.058, libro 658, folios 136 y 137 bajo los números 64.284 y 64.285, respectivamente, conforme al art. 205 de la Ley Hipotecaria, LH.

5. El 2 de abril de 2012, con ocasión del anuncio de la oferta de venta de las fincas por la Compañía L., S.L. M.C.P.P.V. se dirigió a L., S.L. advirtiéndole de que ambas fincas estaban inscritas a su nombre como una única finca registral, la número 56.941, en el Registro de la Propiedad Número 1 de San Cristóbal de La Laguna.

Desde el año 1998 el domicilio fiscal de M.C.P.P.V. está sito en (...).

M.C.P.P.V. promovió ante el Juzgado de Primera Instancia N° 1 de San Cristóbal de La Laguna procedimiento de jurisdicción voluntaria sobre doble inmatriculación, al amparo del art. 313.3 del Reglamento Hipotecario, con respecto a las fincas registrales del Registro de la Propiedad N° 1 de San Cristóbal de La Laguna números 56.941 (inscrita a nombre de la solicitante), 64.284 y 64.285 (inscritas a nombre de Compañía L., S.L.). La entidad mercantil interesada no se opuso a la pretensión. El 31 de octubre de 2012 el Juzgado dictó Auto ordenando que se extendiera nota expresiva de la posible existencia de doble inmatriculación al margen de las inscripciones de cada una de las fincas mencionadas.

Ante el Juzgado de Primera Instancia N° 6 de San Cristóbal de La Laguna, M.C.P.P.V. promovió frente a la Compañía L., S.L. procedimiento ordinario en ejercicio de la acción de declaración de dominio y de doble inmatriculación de fincas en el Registro de la Propiedad, con la correspondiente cancelación de asientos registrales. En el trámite de emplazamiento la parte demandada se allanó a la totalidad de las pretensiones de la actora. El 13 de marzo de 2014 se dictó la Sentencia cuyo fallo estimó la demanda y, por consiguiente, declaró la propiedad de M.C.P.P.V. sobre la finca ubicada en el término municipal de La Laguna, donde dicen El Rincón, que mide cinco mil doscientos sesenta y un metros, cincuenta decímetros cuadrados, inscrita en el Registro de la Propiedad Número 1 de San Cristóbal de La Laguna con el número 56.941, tomo 1958, libro 558, hoja 146 (Número IDUFIR: 38010000939951). Referencias catastrales: Urbana 0836213CS7513S00010J y Rústica: 3802334001460000FK). Consecuentemente condenó a la demandada a estar y pasar por esa declaración, obligándola al perpetuo silencio sobre las injustificadas reclamaciones respecto de la finca descrita, así como a permitir a la actora que gozara pacíficamente de su propiedad. Igualmente declaró la existencia de doble inmatriculación de la finca anteriormente descrita y, por ende, ordenó la cancelación de los asientos registrales correspondientes a las fincas n° 64284 y 84285, del tomo 2058, libro 658, folios 136 y 137 del Registro de la Propiedad Número 1 de San Cristóbal de La Laguna.

III

1. En relación con la escritura de compraventa de 25 de enero de 2005, la obligada tributaria, la Compañía L., S.L., presentó autoliquidación el 15 de marzo de 2005. El 1 de octubre de 2008, la Oficina Tributaria Tenerife Norte, tras iniciar procedimiento de comprobación limitada sobre los valores declarados, dictó la liquidación complementaria provisional núm. 2624, con cuota tributaria por importe de 8.562,54 euros, que fueron ingresados por la contribuyente el 13 de octubre de 2008. Este es uno de los actos cuya declaración de nulidad se pretende.

2. El 11 de diciembre de 2006, en relación con el acta de notoriedad mencionada la misma contribuyente presentó declaración-liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, con una cuota tributaria a ingresar de 7.813,13 euros.

La autoliquidación fue objeto de un procedimiento de comprobación de valores, que concluyó con la Resolución de 28 de febrero de 2009, con la liquidación complementaria provisional núm. 384632006011, por importe de 23.509,83 euros.

El Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR), el 28 de septiembre de 2011, anuló esa Resolución y liquidación complementaria provisional y ordenó la retroacción de las actuaciones. Esto dio lugar a una nueva liquidación, la número 384632006010, por importe de 16.687,53 euros.

Contra esa nueva liquidación la contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa, que fue estimada parcialmente por la Resolución del TEAR, de 27 de marzo de 2015. Por ello la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, dictó la Resolución, de 3 de junio de 2015, por la que anuló la anterior liquidación, y recalculó la deuda tributaria, fijándola en 14.848 euros. Como la interesada había ingresado por la liquidación anulada y sus intereses de demora el importe de 23.016,77 euros, por la Resolución, de 4 de junio de 2015, la Administradora de Tributos Cedidos, compensó de oficio a la interesada, por lo que resultó una diferencia a favor de la misma de 8.167,86 euros.

La liquidación fijada por la Resolución, de 3 de junio de 2015, es el otro acto administrativo cuya nulidad pretende la entidad mercantil.

3. La entidad mercantil insta la declaración de nulidad de pleno derecho de tales liquidaciones, con fundamento en el art. 217.1.c) LGT. Argumenta que de la

Sentencia, de 13 de marzo de 2014, del Juzgado de Primera Instancia nº 6 de San Cristóbal de La Laguna, que estimó la acción, interpuesta contra ella por M.C.P.P.V., de declaración de dominio y de doble inmatriculación de fincas en el Registro de la Propiedad, con la correspondiente cancelación de asientos registrales, resulta que J.M.A.A. no era el titular de las fincas en las fechas en que se formalizaron la escritura de compraventa y el acta de notoriedad, por lo que tales fincas «no fueron efectivamente vendidas». No habiendo hecho imponible, expone el interesado, porque no hubo transmisión onerosa, ni parte transmitente, tampoco la Compañía que representa tuvo la cualidad de sujeto pasivo del impuesto, puesto que no hubo adquisición del dominio de las fincas en ningún momento. Las dos liquidaciones tributarias giradas por ambas operaciones, la escritura de compraventa y el acta de notoriedad, en concepto de Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, son actos de contenido imposible, porque el hecho imponible de dicho impuesto grava las transmisiones patrimoniales onerosas y aquí no hubo adquisición del dominio por la entidad mercantil.

IV

1. El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, TR (aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) configura el objeto del hecho imponible de la modalidad impositiva transmisiones patrimoniales onerosas el desplazamiento patrimonial en el tráfico civil de un derecho con causa onerosa. Así, el art 7.1.A) declara como transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. El art. 7.2.C) considera transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto las actas de notoriedad, los expedientes de dominio y certificaciones inscribibles reguladas en la legislación hipotecaria. En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase el sujeto pasivo a título de contribuyente es el adquirente. En las actas de notoriedad, la persona que los promueva [art. 8.a) y b)].

2. El art. 2.1 TR dispone que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia. Por otro lado el art. 108.4 LGT señala que los datos y elementos de hecho de las autoliquidación,

declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

El art. 2.1 TR reproduce la regulación contenida en el art. 7.1 del Texto Refundido anterior, y sobre el cual la Sentencia, de 17 junio de 1994, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo afirmó que un defecto intrínseco del título, aunque afecte a su validez y eficacia, resulta inoperante respecto de la exigencia del Impuesto, salvo que no exista la tradición exigida por el art. 609 del Código Civil, toda vez que la propiedad se transmite por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Esta excepción no es aplicable cuando se trata de compraventa mediante escritura pública, porque el otorgamiento de ésta equivale a la entrega de la cosa, según el art. 1.462 del Código Civil.

3. El art. 57 TR regula los supuestos de devolución del impuesto de la siguiente manera:

«1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que se permitirá el canje de los documentos timbrados o timbres móviles o la devolución de su importe, siempre que aquéllos no hubiesen surtido efecto».

4. El art. 1.450 del Código Civil dispone: «La venta se perfeccionará entre comprador y vendedor y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado». De esta regulación resulta que el contrato de compraventa tiene en nuestro Derecho una evidente naturaleza obligacional y no real, de tal modo que el contrato se perfecciona desde el momento en que existe consentimiento en el objeto y precio, aunque ninguno de ellos sea entregado. Para que produzca un efecto traslativo del dominio es necesaria, según el art. 609 del Código Civil, la tradición de la cosa vendida. Por esto, la Administración Tributaria, al proceder a la calificación y practicar la liquidación que corresponde a un documento traslativo, en virtud del art. 2 TR, debe proceder a liquidar en función de lo que se derive jurídicamente de dicho documento, de tal modo que si del propio documento se desprende claramente que no se está transmitiendo la propiedad o se está reteniendo la posesión del objeto vendido, debe considerar que no se ha producido la transmisión onerosa del bien o derecho y, por tanto, declarar no producido el devengo del impuesto por no realizarse su hecho imponible.

Pero también, en virtud del mencionado art. 2 TR, si el documento objeto de tributación es apto jurídicamente para transmitir la propiedad de un bien concreto y no consta expresamente en el mismo condición, término o retención posesoria, el devengo del impuesto se produce desde el momento en que exista dicho documento con apariencia jurídica de eficacia traslativa, y se debe proceder a su liquidación, sin que la Administración pueda pronunciarse sobre si adolece de defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia. Sólo las partes contratantes y terceros legitimados pueden alegar esos defectos y a la jurisdicción civil corresponde decidir, con eficacia vinculante y con carácter exclusivo y excluyente, sobre su concurrencia.

Con posterioridad a la liquidación del impuesto se pueden hacer valer esos defectos originarios o pueden surgir causas de resolución, rescisión o de anulación del contrato o, incluso, imposibilidad posterior de cumplimiento del contrato, que determinen que la jurisdicción civil declare que nunca se produjo el efecto traslativo o lo anule. Para estos supuestos en que se constata la inexistencia o se anula la transmisión onerosa, hecho imponible del impuesto, el art. 57 TR regula la devolución de la cuota tributaria satisfecha, estableciendo una serie de condiciones,

entre las cuales figura en primer lugar que la inexistencia de la traslación del dominio sea declarada o reconocida por resolución judicial firme, si se trata de actos *inter privatos*. Si se trata de actos o contratos administrativos, esa declaración puede estar contenida en una resolución administrativa.

5. Para el ordenamiento basta que exista un documento con apariencia jurídica de eficacia traslativa, para que se devengue el impuesto y se deba proceder a su liquidación, aunque el documento adolezca de defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia y los cuales determinen posteriormente que judicialmente se anule esa eficacia traslativa del dominio. Una liquidación tributaria por el acto traslativo oneroso contenido en ese documento no incurre en ninguna ilegalidad. Es un acto administrativo previsto y ordenado por el ordenamiento y cuyos efectos tributarios sólo pueden ser eliminados por el cauce del art. 57 TR. Por consiguiente, no se puede predicar de él que incurre en causa alguna de nulidad, mucho menos la tipificada como contenido imposible del acto administrativo. Esta causa no comprende su imposibilidad jurídica porque esta es ilegalidad en general. Es imposible lo que materialmente no se puede realizar, por ser contrario a las leyes físicas. 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. Si después de adjudicado el contrato, esta persona fallece, ya no nos encontramos ante un acto inválido por ser de contenido imposible, sino ante un acto que ha perdido su eficacia. 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 contienen una declaración de voluntad y por ende no son aplicables. En definitiva la imposibilidad de un acto que lo hace nulo es la imposibilidad lógica o la material originaria. Es patente que las liquidaciones que la contribuyente pretende que se revoquen no presentan ni imposibilidad material ni lógica. Determinan la cuantía de una deuda tributaria y ordenan su ingreso, lo cual son operaciones materialmente posibles y ejecutables. Además realizan esas operaciones racionalmente de manera que no incurren en contradicciones que impidan conocer su contenido y ejecutarlo.

6. Por último se debe señalar que el procedimiento resuelto por la Sentencia, de 13 de marzo de 2014, del Juzgado de Primera Instancia nº 6 de San Cristóbal de La Laguna, no tuvo por objeto la validez y eficacia del contrato de compraventa suscrito

entre la Compañía L., S.L. y J.M.A.A. y por ende no se pronunció al respecto. Esa Sentencia se limitó a estimar la acción de declaración de dominio y de doble inmatriculación de fincas en el Registro de la Propiedad, con la correspondiente cancelación de asientos registrales interpuesta contra la Compañía L., S.L. por M.C.P.P.V. Por tanto, no existe por ahora una resolución judicial firme que declare la rescisión o resolución del mencionado contrato que fundamente el derecho de la contribuyente a la devolución de lo que satisfizo por cuota.

C O N C L U S I Ó N

Las liquidaciones tributarias, cuya declaración de nulidad pretende la interesada, no incurren en la causa de nulidad tipificada en el art. 217.1.c) LGT; por consiguiente la Propuesta de Resolución dirigida a desestimar esa pretensión es conforme a Derecho.