

Expediente: 51/2019

Objeto: Recurso de nulidad de pleno derecho sobre la liquidación provisional del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Dictamen: 54/2019, de 30 de diciembre de 2019

DICTAMEN

En Pamplona, a 30 de diciembre de 2019,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza, Presidente; doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria; doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz, Consejera y Consejeros,

siendo ponente doña M^a Ángeles Egusquiza Balmaseda,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1^a. Solicitud y tramitación de la consulta

El día 15 de noviembre de 2019 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo sobre la propuesta de declaración de nulidad de pleno derecho interpuesta por don..., en representación de...

I.2^a. Antecedentes de hecho

De la documentación remitida a este Consejo resultan los siguientes hechos relevantes para la resolución de la cuestión planteada:

1...., propietaria de la vivienda sita en Gorraiz –...- constituyó a favor del “...” sobre dicho inmueble, con fecha 21 de noviembre de 2006, una garantía

hipotecaria en aseguramiento del préstamo concedido a la anterior entidad, según consta en la escritura de préstamo hipotecario otorgada ante el Notario don..., con número 2.548 de su protocolo; hipoteca que se inscribió con fecha 6 de febrero de 2007.

2. Por demanda del... se interesó contra... (...), el 16 de septiembre de 2010, ejecución de la citada garantía hipotecaria por el impago del citado préstamo en el procedimiento número.../2010, que concluyó con el Decreto número 206/2012, de 29 de junio de 2012, por el que se dispone la adjudicación del referido inmueble al...

3. Contra el citado Decreto de Adjudicación, número.../2012, se interpuso por... recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Navarra, sección primera, rollo.../2013.

4. Con fecha 15 de octubre de 2013, se otorgó ante el Notario de Barcelona, don..., escritura de compraventa con número 2.023 de su protocolo, entre don..., en representación de..., y don..., en representación... En el expositivo de la citada escritura pública se recogen, entre otras, las siguientes manifestaciones:

“I. Que... es propietaria de la siguiente finca: (...)

INSCRIPCIÓN.- Inscrita en el Registro de la Propiedad de Aoiz 1, (...) pendiente de inscripción a favor de la vendedora.

TÍTULO.- Le pertenece en virtud de Decreto de adjudicación dictado por el Juzgado número 1 de Aoiz, en fecha 29 de junio de 2012, autos .../2010, al que la compradora reconoce plena validez, el cual no es firme por haber sido apelado por la compradora ante la Audiencia Provincial de Navarra, rollo .../2013, razón por la cual no se ha expedido el testimonio del referido Decreto que permita la inscripción de la propiedad sobre la vivienda a favor del..., conforme al artículo 674 de la LEC”.

La compradora manifiesta que ha interpuesto ante el Juzgado de Primera Instancia número 1 de Aoiz un incidente extraordinario de oposición... manifiesta su voluntad irrevocable de desistir judicialmente del incidente extraordinario reseñado, así como del recurso de apelación reseñado en el título a los efectos de poder inscribir la finca a favor de la vendedora exonerándola de toda responsabilidad.

Se acompañan sendos escritos judiciales, sellados, presentados en el día de hoy, acreditativos de ambos desistimientos que se incorporan a esta

escritura”.

En cuanto a las estipulaciones cabe destacar, entre otras, que:

“PRIMERO.- Que... vende y transmite a “...”, que adquiere el pleno dominio, la finca descrita en el expositivo I de esta escritura (...)

TERCERO. TRANSMISIÓN:

(...) Por la firma de la presente escritura no se transmite la posesión de la finca puesto que se encuentra en poder de la compradora, por lo que tiene lugar la tradición de la finca.

QUINTO. CONDICIONES DE ENTREGA.- Se pacta la tradición instrumental de la finca, que se transmite como cuerpo cierto, en el estado y condiciones físicas, jurídicas y urbanísticas (incluyendo posibles afecciones urbanísticas) en que se encuentra. (...)

TRIBUTACIÓN. De conformidad con las normas aplicables al Impuesto, la presente compraventa se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, advirtiendo el Notario autorizante la necesidad de presentar a autoliquidación esta escritura.

SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN.

PACTO NO INSCRIBIBLE.- Se deja constancia de que... ha seguido procedimiento ordinario nº.../11 ante el Juzgado de Primera Instancia nº9 de Alicante contra... en el que recayó sentencia declarando la nulidad de un contrato de permuta financiera de tipos de interés (Swap Reversible Media) de fecha 22 de noviembre de 2006 suscrito por las partes, confirmada por la Audiencia Provincial de Alicante mediante sentencia de 25 de Enero de 2013, con imposición de costas al Banco.

Las partes transigen en este acto el referido litigio declarando que no tienen nada que reclamarse por razón de la reseñada operación de permuta financiera y subsiguiente litigio, de modo que... renuncia de manera irrevocable a ejecutar dichas sentencias y a reclamar cualquier cantidad a... por razón del referido procedimiento y operación de swap; y de igual modo... renuncia irrevocablemente a reclamar a... cantidad alguna por el mismo concepto”.

5...., mediante escritos fechados el 25 de septiembre de 2013 y presentados el 15 de octubre de 2013, solicitó el desistimiento al mencionado recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Navarra, sección primera, y ante el Juzgado de Primera Instancia número 1 de Aoiz, indicando en el suplico de este último que:

“Suplican AL JUZGADO... 1. Tenga por desistido a “...”, del incidente extraordinario de oposición promovido, con la conformidad de...,

ordenando el archivo del mismo sin más trámites y sin imposición de costas a ninguna de las partes. 2. Tenga por hecha la manifestación del apartado IV, y una vez recibidos los autos de la Excm. Audiencia Provincial, acuerde expedir testimonio del Decreto de Adjudicación dictado el 29 de junio de 2012 declarando su firmeza, en unión de los correspondientes mandamientos de cancelación, archivando seguidamente el procedimiento por conclusión del mismo”.

6...., en garantía del préstamo otorgado por... por la cantidad 1.030.000 euros, constituyó sobre el referido inmueble, en escritura pública otorgada el 15 de octubre de 2013 ante el Notario D..., con número 2.024 de su protocolo, una fiducia en garantía. Entre las distintas manifestaciones recogidas en esta escritura se contienen las siguientes:

“I. Que... es titular del pleno dominio de la siguiente finca: -se describe la finca sita en C/XXX.

TÍTULO: Compra, a la mercantil... en escritura otorgada en Pamplona el día 24 de diciembre de 2004, ante el Notario de Pamplona don... con el número 3032 de su protocolo. Sobre este inmueble se ha seguido un proceso de ejecución hipotecaria instado por... que ha sido objeto de transacción en los términos de la escritura otorgada ante el infrascrito notario con el número anterior de protocolo, razón por la cual no se ha expedido el testimonio del referido Decreto que permita la inscripción de la propiedad sobre la vivienda a favor del..., conforme al artículo 674 de la LEC.

CARGAS: (...)

-Hipoteca a favor del... en garantía de la devolución de un préstamo de 1.200.000 euros de capital, que motivó la inscripción 6ª. Hipoteca cancelada ante mí en el día de hoy en protocolo anterior”.

Dicha escritura pública fue objeto de la autoliquidación 2013/16/512907, por la tributación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, con una base de 1.030.000 euros, y siendo sujeto pasivo del impuesto... La autoliquidación se revisó, habiéndose incrementado la base imponible hasta un importe de 1.102.100 euros. La propuesta quedó convalidada al no presentarse alegaciones.

7. Con fecha de 11 de noviembre de 2016, la Jefa de la Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJC, de la Hacienda Tributaria de Navarra, procedió a emitir la propuesta de liquidación 2016/282895-001 sobre el

Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (en adelante, ITP) a... relativa a la escritura pública de la compraventa referida, otorgada el 15 de octubre de 2013 ante el Notario don..., con número de su protocolo 2.023, en atención a lo dispuesto en el artículo 3.1.A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril (en adelante, TRITPAJD). En dicho documento se le otorgó a la citada mercantil un plazo de 15 días hábiles desde su recepción para la presentación de alegaciones, con la advertencia de que devendría en liquidación provisional en caso de la no presentación de alegaciones o renuncia a éstas, acompañándose la carta de pago.

8. Mediante correo certificado se procedió infructuosamente a la notificación de la citada propuesta de liquidación a la mercantil en la dirección “...” el 24 de noviembre de 2016 y el 9 de enero de 2017, procediéndose a su comunicación mediante el Edicto publicado en el Boletín Oficial de Navarra, número..., de... de... de...

9. Con fecha 5 octubre de 2017 se notificó a..., en el domicilio proporcionado por Don..., la providencia de apremio número 2017/217988-001 del impuesto reseñado, en el que se fijaba como fecha fin del periodo voluntario de pago el 19 de mayo de 2017.

10. Don..., en nombre y representación de..., presenta escrito con fecha 6 de noviembre de 2017, en el que solicitaba la anulabilidad o nulidad de pleno derecho de la liquidación del ITP, motivada por la escritura pública de compraventa de 15 de octubre de 2013, otorgada ante el Notario don..., con número de protocolo 2.023, así como la presentación de recurso de reposición contra la providencia de apremio notificada el 5 de octubre de 2017.

En su escrito aduce, entre otras cuestiones, que el... no ha sido nunca propietario del inmueble sito en la calle... de... y que... nunca ha dejado de ser propietaria del inmueble desde que lo adquirió. Afirma la improcedencia de la ejecución hipotecaria por cuanto que junto con el préstamo suscrito se impuso la contratación de un “Swap”, habiéndose desviado por la entidad bancaria al pago de éste las cantidades ingresadas para el abono de las cuotas del préstamo, y que este contrato fue declarado nulo, según se ratificó por la

sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante, número.../13, de. 25 de enero de 2013.

Del procedimiento de ejecución hipotecaria señala que se le notificó en un domicilio incorrecto, a pesar de que el... era conocedor de este hecho, lo cual determinó que... se personara en aquél el 15 de septiembre de 2011. También indica que su representación letrada, por actuación negligente, no presentó en plazo la petición de nulidad de actuaciones, dictándose por el Juzgado de Aoiz el 27 de junio de 2012 un Auto desestimando la solicitud de nulidad.

Alega que, dada la nulidad del contrato Swap, el... se avino a negociar con... y aceptó que ésta pagara el importe del principal del préstamo hipotecario, lo que determinó la liquidación de la deuda el 15 de octubre de 2013. Igualmente sostiene que el letrado del... cambió el formato normal de cancelación de hipoteca por el recogido en la escritura finalmente otorgada, manifestando que el... era propietario de la vivienda de..., en virtud del Decreto de adjudicación dictado por el Juzgado número 1 de Aoiz en fecha 29 de junio de 2012, al que “la compradora (refiriéndose a ... que nunca había dejado de ser real propietario) reconocía plena validez”, aun cuando se admitía que el Decreto de adjudicación no era firme por haberse apelado ante la Audiencia Provincial de Navarra, sección primera, rollo.../2013; razón por la cual no se expidió el testimonio del referido Decreto que permitía la inscripción de la propiedad sobre la vivienda a favor del.... Asimismo se indica que este Decreto no era firme por haberse interpuesto un incidente extraordinario de oposición en el propio procedimiento de ejecución hipotecaria.

En el escrito se efectúan otras manifestaciones atinentes a que ... había satisfecho íntegramente el día 15 de octubre de 2015 el importe de la deuda hipotecaria, por lo que el... nunca ostentó la condición de propietario futuro del inmueble al no haber satisfecho el precio, y que a la escritura de cancelación de hipoteca se le impuso una forma de compraventa que se aceptó por ... por la angustia sufrida, así como las circunstancias relativas al pleito y las dudas sobre la imparcialidad del Juzgado de Aoiz.

Se dice que el Notario que autorizó la escritura, denominada de compraventa por exigencia del abogado del..., fue consciente que no era tal y

por eso en su siguiente protocolo, número 2.024, del préstamo garantizado con fiducia para la financiación del importe adeudado al..., señala que ... es el titular de pleno dominio de la finca, indicándose que sobre “este inmueble se ha seguido un proceso de ejecución hipotecaria instado por... que ha sido objeto de transacción en los términos de la escritura otorgada...razón por la cual no se ha expedido el testimonio del referido Decreto que permita la inscripción de la propiedad sobre la vivienda a favor del..., conforme al artículo 674 de la LEC”. También reseña que el Notario entendió que lo realmente formalizado era una cancelación de hipoteca y el único título de propiedad que existía sobre el inmueble era el de la compraventa de 24 de diciembre de 2003.

Plantea que según el Registrador de Aoiz la escritura era defectuosa, habiéndole informado que conforme a la consulta vinculante V2785-07 de la Dirección General de Tributos no se produce la transmisión de un bien por ejecución hipotecaria hasta que el decreto de adjudicación sea firme y no quepa recurso alguno. Tras diversas consideraciones en las que señala que lo realmente efectuado ha sido una cancelación de hipoteca, puesto que el... no inscribió como propietario el bien inmueble, afirma que existe un error material en la propuesta de liquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales y solicita que se declare de oficio la anulabilidad de las liquidaciones practicadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), o la nulidad de pleno derecho, según lo dispuesto en el artículo 47.1.c) de la LPACAP.

11. Por Resolución de 20 de enero de 2018 de la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra se inadmitieron por extemporáneos los recursos de reposición planteados contra la propuesta de liquidación 2016/15/850134 del ITP, notificada mediante publicación en el BON, número 47, el 8 de marzo de 2017, y la del procedimiento sancionador del ITP 2017/34/2757, notificada el 28 de agosto de 2017, señalándose a la mercantil recurrente la posibilidad de interposición de reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, en el plazo de un mes desde el día siguiente a su notificación. Aquella Resolución fue recibida por el interesado, según consta

en el aviso de notificación, con fecha 1 de febrero de 2018.

12. Por escrito presentado el 12 de febrero de 2018 por don..., en nombre y representación de..., dirigido a la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra se procedió a la ampliación del escrito de solicitud de nulidad de pleno derecho de la RGE 2017/708166, denunciando infracciones legales e instando la solicitud prioritaria de resolución por la vía del artículo 149 de la Ley Foral General Tributaria (en adelante, LFGT). En el escrito plantea las siguientes cuestiones.

En cuanto a la forma, denuncia la nulidad de pleno derecho, “ex” artículo 47.1.e) de la LPACAP, de la Resolución de 20 de enero de 2018 de la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, aduciendo que no ha sido resuelta por quien dictó la providencia de apremio, notificada el 5 de octubre de 2017 y emitida por el Director del Servicio de Recaudación, conforme al artículo 9.2.c) de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP).

En cuanto al fondo, discute que no resulte de aplicación el artículo 3 del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos y de otros temas, entendiendo que las liquidaciones practicadas son de contenido imposible al gravar una transmisión de inmueble del que... nunca jamás ha dejado de ser propietario. Entiende que ello resulta evidente de la lectura de los protocolos números 2.023 y 2.024 incorporados al expediente. Se insiste en que el... en el momento de otorgarse la escritura de “compraventa” no era propietario, por lo que debería ser considerada la venta como futura, y que ésta resultaba “imposible” porque en la fecha de otorgarse el... cobró el 100% de la deuda hipotecaria que mantenía con..., existiendo en realidad una “cancelación de préstamo hipotecario”, como piensa que indica el propio Notario autorizante en su siguiente protocolo en el que se recoge una transmisión fiduciaria. Se afirma la imposibilidad de la existencia de compraventa por haber satisfecho la mercantil propietaria toda la deuda el 15 de octubre de 2013, “gracias a la formalización de un préstamo garantizado con transmisión fiduciaria ese mismo día, y cuyo título ha sido liquidado por la Hacienda Tributaria de Navarra, siendo lógicamente

incompatible con la supuesta transmisión inexistente objeto de este expediente, razón por la que el protocolo número 2.023 fue devuelto por el Registrador de la Propiedad de Aoiz al considerar que solo recogía una cancelación de hipoteca mal hecha desde un punto de vista formal y por ello no inscribible”. Se argumenta que, conforme a la copia de certificación literal del Registro de la Propiedad,... ha mantenido la propiedad desde 2004, compartiendo desde el 15 de octubre de 2013 ésta con la mercantil..., por haberse otorgado escritura de fiducia en esa misma fecha con número de protocolo 2.024, como garantía de un préstamo con cuyo importe se canceló el préstamo con hipoteca suscrito con el... en escritura de 15 de octubre de 2013, otorgada ante el mismo notario, con número de protocolo 2.023. Se afirma que la liquidación del último negocio es correcta y contradictoria con la liquidación del ITP por la compraventa.

En su escrito el recurrente insiste en la pendencia de las resoluciones de los recursos de reposición ante el servicio de recaudación y mantiene la existencia de un error material o de hecho, que debiera ser objeto de rectificación conforme a lo dispuesto en el artículo 149 de la LFGT, por entender que ello resulta de los propios documentos incorporados al expediente. También se refuta que concurran los supuestos de inadmisión a trámite de la solicitud cursada, según lo previsto en el artículo 146 de la LFGT, por cuanto considera que la resolución impugnada es de contenido imposible, se encuentra firme en la vía administrativa, no carece manifiestamente de fundamento y no se han desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales. El texto concluye solicitando la rectificación de la liquidación y su anulación por la vía del artículo 149 de la LFGT, subsidiariamente que se siga el trámite del artículo 146 de la LFGT del procedimiento para la revisión de los actos nulos de pleno derecho, que se le otorgue plazo para la presentación de alegaciones y que se paralice el procedimiento de apremio.

13. En atención a los escritos presentados por don..., en nombre y representación de..., la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra, emitió nueva Resolución con fecha 21 de agosto de 2018. En ella se niega que exista vicio de forma en la Resolución de fecha 20 de enero de 2018, puesto que la impugnación ha sido

resuelta por el mismo órgano que dictó el acto, insistiéndose en que devino firme por consentido y que no procede la declaración de anulabilidad. Igualmente se desestima la petición de rectificación de oficio, “ex” artículo 149 LFGT, por error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente, abundando en lo señalado por la STS de 2 de junio de 1995 (RJ 1995/4619) en cuanto al ámbito de actuación de la corrección de errores, y la STS de 8 de mayo de 2008 sobre la validez de la venta de cosa ajena, dado que la pretensión del recurrente supone un alteración del acto administrativo dictado basada en un juicio valorativo del hecho imponible acaecido, lo que excede del marco de la corrección de errores materiales o de hecho. Finalmente, en cuanto a la petición subsidiaria de inicio del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, según lo dispuesto en el artículo 146.1 de la LFGT, se acuerda el traslado al Consejo de Navarra para dar cumplimiento a lo previsto en el apartado 4 del citado artículo. La resolución concluye con la indicación de los recursos que el interesado podría interponer contra las solicitudes de inadmisión de la anulabilidad y desestimación de la rectificación de errores.

La resolución se notificó al interesado, con recepción el 13 de septiembre de 2018.

14. Con fecha 7 de septiembre de 2018, don..., en nombre y representación de..., presentó nuevo escrito dirigido a la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra, en el que en sustancia se afirma que la resolución de 21 de agosto de 2018 constituye un nuevo acto administrativo que anula el anterior, con un nuevo plazo para el pago, y un nuevo motivo jurídico para su liquidación, la venta de cosa ajena, aduciéndose indefensión por no haberse concedido el plazo de quince días para presentar alegaciones en esta nueva liquidación. En cuanto al fondo se reitera la argumentación y peticiones vertidas en los escritos presentados con anterioridad, insistiendo en la existencia de un error patente y claro por cuanto considera que se ha justificado la liquidación del ITP en la venta de una cosa ajena. Niega que existiera una transacción judicial y afirma que ... lo que hizo fue liberar sus bienes pagando íntegramente con anterioridad a la adjudicación del bien lo que se debía a su acreedor

hipotecario,..., de conformidad con lo previsto en el artículo 670.7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC). Se insiste igualmente que la escritura que se liquida no fue inscrita en el Registro de la Propiedad porque el Registrador y su sucesora en el cargo han considerado nulo el título como compraventa, entendiendo que es una cancelación de hipoteca; y se apunta, con invocación de la Dirección General de Tributos, que el momento en que debe procederse a la autoliquidación en caso de adquisición de un bien por subasta judicial, es el de la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial, que no se ha producido por cuanto se pagó todo el importe del préstamo antes de que pudiera concurrir tal circunstancia, entendiendo que la resolución del 21 de agosto de 2018 viola la legalidad. El escrito concluye con las solicitudes de rectificación de la liquidación de ITP practicada el 21 de agosto de 2018, conforme al artículo 109 de la LPACAP y 149 de la LFGT; la subsidiaria de que se proceda a su revocación, conforme al artículo 109 de la LPACAP y 148 de la LFGT; y la ulterior subsidiaria de que se sigan los trámites del procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno derecho conforme al artículo 146 de la LFGT, con remisión de las actuaciones al Consejo de Navarra para la emisión de dictamen y petición de paralización del procedimiento de apremio.

15. Con fecha 23 de agosto de 2018, la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra resolvió “anular el procedimiento sancionador 2017/699/2757, relativo a la liquidación 2016/15/850134 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al no haber adquirido a la fecha de hoy firmeza la liquidación de la que trae causa y sin perjuicio de la posibilidad de incoar un nuevo procedimiento sancionador”.

16. Por escritos de 1 de marzo y 13 de octubre de 2018, don..., en nombre y representación de..., interesó la impugnación de las Resoluciones de 20 de enero y 21 de agosto de 2018 de la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra, ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra, solicitando la remoción de la liquidación del ITP por rectificación de errores, y subsidiariamente que se anulara el acto administrativo, con paralización del procedimiento de apremio.

Por Resolución de 15 de febrero de 2019 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra se denegó la solicitud de suspensión de la ejecución de la Resolución de 21 de agosto de 2018 de la Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra, entendiendo que “los posibles errores alegados por la interesada en ningún caso constituyen errores de hecho, materiales o aritméticos ya que los mismos no reúnen las características que la jurisprudencia considera necesarias para tal calificación”.

Posteriormente, por Resolución de 13 de septiembre de 2019, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra, se pronunció sobre el resto de peticiones. Se declaró incompetente para resolver la materia relacionada con la nulidad de pleno derecho y consideró extemporánea la reclamación presentada contra la liquidación impugnada al haber adquirido firmeza con anterioridad a la presentación de la reclamación económico-administrativa. Igualmente rechazó que existiera “error” en el citado acto administrativo, puesto que los aspectos en los que se basaba “la supuesta ajenidad de los bienes transmitidos, en el que la propiedad de los bienes no le corresponde”, “necesariamente conlleva la necesidad de valorar actuaciones jurídicas que van más allá de lo que resulta posible en un procedimiento como el presente en el que los errores deben ser absolutamente palpables y desprenderse con absoluta y meridiana claridad del expediente, cosa que no sucede como fácilmente puede deducirse de la necesidad de realizar valoraciones jurídicas sobre la transmisión del dominio de los bienes inmuebles”. En consecuencia, resolvió desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la mercantil..., en relación con la tributación por el ITP correspondiente al año 2013, confirmando la resolución impugnada.

17. Por Resolución de 24 de agosto de 2019, la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra acordó iniciar el expediente para la declaración a instancia el interesado de la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional discutida, dio traslado del acuerdo a ... para la presentación de alegaciones, que fueron formuladas mediante escrito de 26 de septiembre de 2019 por don..., en nombre y representación de..., y en las que se reiteraron en sustancia las peticiones y

argumentaciones ya expuestas de sus anteriores escritos.

18. Por Orden Foral 29/2019, de la Consejera de Economía y Hacienda se desestima la solicitud de suspensión de la ejecución de la Resolución de la Jefa de Sección del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 21 de Agosto de 2018, (dictada en el N° Declaración/Expediente:15/2016/850134).

19. Por Resolución de 11 de noviembre de 2019, de la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra, se resuelve la solicitud deducida por don..., en nombre y representación de..., en sus escritos de 7 de diciembre de 2018, 25 de junio de 2019 y 26 de septiembre de 2019, de revocación de la liquidación provisional 2016/282895. En ella se concluye, tras el examen pormenorizado de las razones esgrimidas por el recurrente, que no concurren ninguna de las tres causas que habilitan para realizar una revocación de oficio, motivo por el cual se descarta la tramitación de este procedimiento, puesto que no hay ningún acto que infrinja manifiestamente el ordenamiento jurídico, no se ha producido indefensión del interesado, ni hay circunstancia sobrevenida alguna que ponga de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Y, conforme al artículo 148.9 de la LFGT, se pone fin a la vía administrativa, señalándose al interesado la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses.

20.- Consta en el expediente el informe elaborado por la Sección del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con el procedimiento de nulidad de pleno derecho (N° Declaración/Expediente:15/2016/850134). En el mismo se estiman como hechos probados, tras relatar la sucesión de los ya descritos, que: *“el... adquirió la propiedad del inmueble en cuestión en virtud del Decreto de adjudicación 206/2012”*, así como que *“el propio interesado reconoce la pérdida del inmueble en su escrito de 10 de noviembre de 2017 (DOC: 2017/708166), página 5: “Pero la situación se tornó en un drama porque, una vez realizada la personación –en el procedimiento de ejecución hipotecaria- a los abogados de ... se les pasó el plazo legal para instar la nulidad de las actuaciones, lo cual nos abocaba a la pérdida de la vivienda”*; afirmación que

se dice en el informe *“ha sido confirmada a la Sección por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 1 de Aoiz, quien efectivamente ha informado de que el interesado interpuso un recurso en el que solicitaba la declaración de nulidad del Decreto de adjudicación.../2012, recurso que fue desestimado al haber sido interpuesto fuera de los plazos legales establecidos al efecto”*.

En este escrito se refuta que los vicios alegados por el interesado para fundamentar la nulidad de pleno derecho encuentren amparo en el artículo 146, letras a), c) y e) de la LFGT, considerándolos como simples supuestos de ilegalidad que podrían, si procede, hacerse valer en la vía ordinaria y no a través de un cauce excepcional como es el procedimiento de revisión de oficio, aduciéndose las razones siguientes.

Por lo que se refiere a la causa de la letra a) del artículo 146.1 de la LFGT, atinente a los actos que lesionan *“los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”*, respecto del que se invoca la vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE), se indica que el principio de capacidad económica recogido en el precepto no es susceptible de recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, por lo que sobre esta causa no cabría declarar la nulidad de pleno derecho.

Igualmente, se desecha la posibilidad de que concurra el supuesto del artículo 146.1.c) de la LFGT, relativo a que el acto contenga un contenido imposible, abundando en la doctrina jurisprudencia, STS de 31 de mayo del 2012 (Rec. 397/2010), en la que se plantea que ha de tratarse *“de una imposibilidad física, no jurídica, y originaria, no sobrevenida”*. De ello se colige que lo que son meras cuestiones jurídicas tendrían que hacerse valer por la vía ordinaria de recurso, no pudiendo constituir la base de una pretendida imposibilidad del acto, a lo que se une la aplicación restrictiva de la causa del artículo 146.1.c) de la LFGT. Se indica que el contenido imposible que se alega se concreta en la afirmación de que la transmisión gravada nunca ha existido, ya que el Decreto de Adjudicación.../2012 no pudo devenir firme y, en consecuencia, la compraventa nunca existió; siendo éste en todo caso un supuesto de imposibilidad jurídica, pero no un supuesto de imposibilidad fáctica, que es la única susceptible de originar una nulidad de pleno derecho

conforme a la doctrina del Tribunal Supremo antes reseñada y según también se ha señalado en la función consultiva (Dictamen núm. 121/2006 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias).

Se aduce que lo que debe probar el recurrente es la imposibilidad de contenido de la citada liquidación tributaria, no la del contrato del que trae causa. También se recuerda que si se declarase la nulidad del Decreto Judicial o de la compraventa en cuestión, cuestión que se debe dirimir ante el Juzgado de lo civil o mercantil, podría el interesado hacer valer su derecho ante la Administración y, en tal caso, impugnar la liquidación tributaria por la vía de la anulabilidad conforme a lo dispuesto en el art. 41, 1 y 2 del TRITPAJD. Se argumenta conforme a la relación de hechos relatados que, en contra a lo señalado por el recurrente, sí existió la transmisión gravada por la tributación. Se razona la confirmación por parte del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Aoiz del Decreto 206/2012 y su adquisición de firmeza, así como que... perdió la propiedad del inmueble, habiendo ulteriormente adquirido ésta al... mediante precio, señalándose que la falta de posesión del bien no impide la venta del mismo. Se desechan los razonamientos aducidos para sostener que la no inscripción del citado Decreto supusiera su no firmeza, justificados en la Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección de los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social y la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) de 11 de marzo de 2014, así como en lo señalado en la consulta vinculante V2785-07 de la DGT.

Por último, se insiste frente a los alegatos del recurrente atinentes a la venta de cosa ajena, la realización de las transacciones previstas en la LEC, la posibilidad del deudor de liberar sus bienes pagando íntegramente lo que se deba al acreedor y la doctrina jurisprudencial sobre la protección del tercero de buena fe -con los que el recurrente fundamenta sus afirmaciones de que el Decreto judicial.../2012 es nulo, que no existió compraventa y que el hecho imponible no era de tal negocio sino de una cancelación de hipoteca-, en que aquellos no pueden servir para justificar la nulidad de pleno derecho de la liquidación practicada. Sobre las manifestaciones que el recurrente pone en boca del Registrador de la Propiedad se indica en el informe que este

profesional no tiene competencia para calificar los hechos imponible acaecidos, correspondiendo ésta a la Administración Tributaria conforme a lo establecido en el artículo 101.2 de la LFGT. Además, se abunda en que la Resolución de 14 de julio de 2016 de la DGRN lo único que confirma es el proceder del Registrador en hechos posteriores a los que nos ocupan, y que el carácter abusivo de la condición impuesta por el..., deberá dirimirse ante la Administración de Justicia.

Finalmente, por lo que respecta a la causa del artículo 146.1.e) de la LFGT, el informe refuta que la liquidación se haya dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, así como que la Resolución de 21 de agosto de 2018 suponga una nueva carta de pago en la que se haya prescindido del procedimiento, causando indefensión al interesado. Se afirma que *“la Administración no ha anulado en ningún momento su propuesta de liquidación inicial –que quedó convalidada y convertida en liquidación provisional en esos mismos términos- ni la ha sustituido por una nueva. Tampoco ha modificado la calificación del hecho imponible que fue objeto de liquidación, que no es otro que el de una compraventa”*. En relación con la Resolución de 21 de agosto de 2018 se dice que es una resolución con la que se contesta a los escritos del interesado presentados con número de DOC: 2017/708166 y DOC: 2018/121129, por los que solicitaba la anulación de la liquidación provisional en base a distintos procedimientos especiales de revisión; inadmitidos por improcedentes en la Resolución de 21 de agosto de 2018 (excepto el de nulidad de pleno derecho, que quedaba pendiente de tramitación). Se indica que la Resolución de 21 de agosto de 2018 se limitó a explicar al contribuyente que no existe, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial, un error material, aritmético o de hecho, apreciable de facto a simple vista, sin necesidad de una mayor contemplación, motivo por el cual se desestima su pretensión de anular la liquidación provisional en base a un pretendido error de hecho.

El informe también abunda en que la Resolución 2016/105/850134 que anuló el procedimiento sancionador 2017/699/2757 850134 no determina la anulabilidad de la liquidación provisional cuya revocación se pretende, puesto que conforme al art. 70.2 de la LFGT el procedimiento sancionador es un

procedimiento independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor. Se indica que la cuantía de los intereses no ha variado, dado que no se ha emitido ninguna liquidación provisional nueva basada en una “*nueva causa de pedir*”; señalándose que los intereses de demora se giraron desde la finalización del plazo voluntario de presentación (esto es, desde el 15 de diciembre de 2013, entendiéndose que la fecha de devengo era el 15 de octubre de 2013). Y se niega que no se haya remitido la carta de pago al interesado, señalándose que se incluyó en los varios intentos de notificación que hubo y se puso a su disposición una vez efectuada la notificación por el BON. Se advierte que no puede producir indefensión algo que no consta acreditado que haya pedido nunca el interesado, así como que todos los contribuyentes tienen a su disposición cartas de pago genéricas en la página web www.navarra.es que pueden usar en cualquier momento para hacer frente al pago de las deudas tributarias.

Por último, se recuerda que no cualquier irregularidad fundamenta la nulidad de pleno derecho y en este caso se ha respetado escrupulosamente el procedimiento establecido exigido para realizar liquidaciones provisionales de oficio por parte de la Administración, no existiendo indefensión. Se reconoce que lo único que “*puede achacarse a la Administración es una errónea calificación de su instancia inicial (DOC: 2017/708166), calificación que fue enmendada inmediatamente en cuanto el contribuyente lo puso de manifiesto en su segundo escrito (DOC: 2018/121129), y una dilación en la resolución de su solicitud de iniciación del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho*”, que también se ha debido a la presentación de continuos escritos “*que obligan a reexaminar continuamente lo alegado por el contribuyente dilatando los plazos de resolución*”. En suma, se concluye que tampoco concurre la causa de nulidad del artículo 146.1.e) de la LFGT.

21.- Por Orden Foral 51/2019, de 14 de noviembre, de la Consejera de Economía y Hacienda, se ordena la remisión a este Consejo de Navarra, para la emisión de dictamen preceptivo, sobre la propuesta de Orden Foral de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional 20167282895/001 (Nº Declaración/Expediente:15/2016/850134), aduciéndose

las razones esgrimidas en el informe elaborado por la Sección del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con el procedimiento de nulidad de pleno derecho (Nº Declaración/Expediente:15/2016/850134).

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

La presente consulta, formulada por Orden Foral 51/2019, de 14 de noviembre, de la Consejera de Economía y Hacienda, a través de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, somete al dictamen del Consejo de Navarra la propuesta de Orden Foral por la que se desestima la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional 2016/282895-001 (Nº Declaración/Expediente: 15/2016/650134).

La LFCN establece que el Consejo de Navarra debe ser consultado preceptivamente en “cualquier otro asunto en que la legislación establezca la exigencia de informe preceptivo del Consejo de Navarra o el dictamen de un organismo consultivo” (artículo 14.1.j). De conformidad con lo establecido en el artículo 146.4 de LFGT, la declaración de nulidad requerirá dictamen previo y favorable del Consejo de Navarra, disponiendo el artículo 15.1 que “corresponde a la Presidencia de la Comunidad Foral y a la Presidencia del Parlamento de Navarra formular la solicitud de dictamen del Consejo de Navarra”.

En consecuencia, es preceptivo el dictamen del Consejo de Navarra en el presente asunto sometido a consulta que, además, el precepto legal exige que sea favorable.

II.2ª. El marco jurídico de aplicación

Como resulta de los antecedentes indicados, la consulta formulada plantea la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional 2016/282895-001 (Nª Declaración/Expediente: 15/2016/650134).

La regulación sustantiva de aplicación al tema se encuentra referida a la

Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (LFGT), y al Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril (TRITPAJD).

Con carácter general cabe indicar que, según lo dispuesto en el artículo 3.1.A del TRITPAJD, constituyen transmisiones patrimoniales sujeta al ITP, “las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”; estando obligados al pago de dicho impuesto, conforme al artículo 5.a) del TRITPAJD, “a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiera”.

A efectos del devengo del impuesto, el art. 91.4 del Reglamento del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, Decreto Foral 165/1999, de 17 de mayo (en adelante, RITPAJD), señala que “cuando se trate de documentos judiciales se entenderá causado el acto o contrato en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial”. Disponiéndose en el artículo 92 del RITPAJD que “Cuando acerca de la transmisión de bienes y derechos se promueva litigio, se interrumpirá desde la interposición de la demanda todos los plazos establecidos por este Reglamento para la presentación de documentos, y empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente al en que sea firme la resolución definitiva que ponga término a aquél” -número 1-; y “Si el litigio se promoviere después de terminar los plazos de presentación, ello no impedirá que la Administración exija los documentos y el pago del Impuesto y proceda a hacer efectivas las responsabilidades en que los interesados hubiesen incurrido” -número 2-.

Tratándose del devengo del ITP como consecuencia de una subasta judicial cabe destacar la controversia existente, suscitada a raíz de las reformas procesales producidas a partir del año 2009 sobre la subasta en sede de ejecución dineraria ordinaria e hipotecaria, en cuanto al momento en el que cabe situar la transmisión de la propiedad y consiguiente devengo del impuesto. Sobre esta cuestión la STSJ de Castilla y León, Burgos, de 12 de

marzo de 2018, número 45, ha indicado que:

“La cuestión controvertida no es pacífica, y frente al criterio mantenido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia en la sentencia asumida por el TEAR, en el sentido que el plazo de 30 días debe computarse desde la fecha en que el Letrado de la Administración de Justicia expide el correspondiente testimonio, sin embargo existen diversos pronunciamientos opuestos por parte de otros Tribunales Superiores de Justicia, como la STSJ de Madrid de 21-2-2005 (JT 2005, 917) (rec. 1232/2002) y de 27-1- 2006 (PROV 2007, 92840) (rec. 1851/2002), así como las sentencias del TSJ de Galicia a las que seguidamente nos referiremos, que entienden que el dies a quo para el cómputo del referido plazo es la firmeza del Auto -hoy Decreto- de adjudicación, y no el referido testimonio... como señala la sentencia del TSJ de Galicia de 4 de marzo de 2009 (rec. 15446/2009) a la vista de lo prevenido en el art. 670.2 de la LEC 1/2000 y en el art. 673 de la misma (aunque por error se consigna el art. 674) el cambio de titularidad opera en virtud del Auto (hoy Decreto) de adjudicación, pues la inscripción en el Registro de la Propiedad no tiene carácter constitutivo, de modo que el cómputo del plazo para presentar la declaración se inicia desde la firmeza de tal resolución judicial.

En efecto, como se razona en la posterior sentencia del TSJ de Galicia de 24 de setiembre de 2014 (rec. 15568/2013) que a su vez se remite a la sentencia 320/2014, de 28 de mayo (PO 15273/2013) la trasmisión de la propiedad se produce con el decreto de adjudicación y no con el testimonio del mismo, en contra de lo que acontecía con la LEC derogada a la que se refiere la sentencia del TSJ de Valencia 1109/2009 que se remitió a lo dispuesto en el art. 1.515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil vigente cuando se operó aquella adquisición del inmueble, que disponía que *"con el testimonio a que se refiere el artículo anterior se entregarán al comprador los títulos de propiedad y se pondrán los bienes a su disposición, dándose para ello las órdenes necesarias"*, de lo que se infirió que la 'traditio' del bien no se producía hasta que no se entregaba el testimonio del Auto, y por tanto no podía empezar a computarse el plazo de presentación de la correspondiente declaración-liquidación.

A mayor abundamiento, como señala la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo Nº 1141/2009, de 18 de marzo de 2009, recaída en el recurso No 198/2009, "... en los casos de venta judicial en pública subasta, aunque la perfección se produzca con el acto de la subasta y aprobación del remate, lo relevante será la consumación de la venta pues sólo entonces se producen los efectos traslativos de dominio que dicha consumación lleva aparejada, lo cual acontece cuando se adjudica al adquirente el bien subastado, esto es, en el momento en que se dicta auto de adjudicación, siendo la fecha de este auto el instante a tomar en

cuenta para el inicio del cómputo del plazo de caducidad de la acción, fijado en 9 días, salvo que se desconozca, en cuyo caso habrá de estarse a la fecha en que se libra testimonio y se notifica al retrayente. En tal sentido se ha pronunciado esta Sala de forma concluyente en sus dos últimas sentencias sobre la cuestión, de 14 de diciembre de 2007 y 14 de julio de 2008, confirmando esta última la doctrina, que ahora se reitera, de que en casos de transmisiones en subasta judicial, el dies a quo es el día en que el retrayente ha tenido conocimiento pleno de la venta y sus condiciones, lo que no tiene lugar con la subasta sino con el auto de adjudicación, siendo la fecha de este la que debe tomarse en cuenta como día inicial del cómputo a no ser que el retrayente desconozca su existencia, en cuyo caso el plazo comenzará a partir del día siguiente a su notificación".

Consecuentemente, se entenderá causado el acto o contrato en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial mediante la que se producen los efectos traslativos del dominio, esto es, del Decreto de adjudicación".

En cuanto a la normativa aplicable al procedimiento de revisión por presunto acto nulo, los artículos 140, 141 y 142 de la LFGT prevén cuáles son los medios de revisión a utilizar, el régimen de capacidad, representación, prueba y notificaciones a seguir, así como el contenido que deben tener las resoluciones que emanen de estos procesos.

Dentro de las clases de procedimientos especiales de revisión, el artículo 145. a) de la LFGT articula como un procedimiento específico el "revisión de los actos nulos de pleno derecho"; fijándose en el artículo 146 de la LFGT las causas por las que puede proceder, el órgano competente para su tramitación y resolución, la audiencia al interesado, el plazo máximo para la notificación de la resolución y sus efectos.

II.3ª. Sobre la instrucción del procedimiento de revisión de acto nulo

El artículo 146 de la LFGT establece el procedimiento a seguir en caso de la revisión de los actos nulos de pleno derecho.

Según resulta del apartado 1 y 4 del artículo 146 de la LFGT, la revisión puede instarse de oficio o a instancia del interesado, tratándose de los "actos dictados en materia tributaria que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en tiempo y forma, así como de las resoluciones del

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra que no hayan sido recurridas en tiempo y forma”, cuando concurre alguna de las causas señaladas en el artículo 146 de la LFGT, requiriéndose dictamen previo favorable del Consejo de Navarra.

La competencia para la tramitación corresponde al órgano que dictó el acto que se impugna y la resolución del procedimiento a “la persona titular del Departamento competente en materia de Hacienda, salvo que el acto haya sido dictado por el Gobierno de Navarra, en cuyo caso corresponderá a éste la competencia resolutoria” (número 2).

Con carácter previo a la resolución, ha de darse audiencia a los interesados para que, en el plazo de quince días hábiles, puedan presentar las alegaciones que crean convenientes, y, dentro del mismo plazo, formular alegaciones aquellos a quienes el acto recurrido reconoció derechos o cuyos intereses resultaron afectados por él (número 6). El plazo máximo para la notificación de la resolución expresa será de un año “desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique la iniciación de oficio del procedimiento”, transcurrido el cual caducará el iniciado de oficio y operará el silencio administrativo negativo cuando fuera por solicitud del interesado (número 7). La resolución expresa o presunta, o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes, pondrán fin a la vía administrativa (número 8).

A tenor de lo expuesto cabe estimar que, en el presente caso, el procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho se ha tramitado adecuadamente y conforme a lo dispuesto en la LFGT.

Por Resolución de 24 de agosto de 2019, la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra acordó iniciar el expediente, para la declaración a instancia del interesado de la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional, y que se diera traslado del acuerdo a la parte recurrente para la presentación de alegaciones. Éstas fueron formuladas mediante escrito de 26 de septiembre de 2019 por don..., en nombre y representación de... Asimismo, se ha elevado a este Consejo, mediante Orden Foral 51/2019, de 14 de noviembre, de la Consejera de Economía y Hacienda, la oportuna propuesta de resolución de declaración de

nulidad de pleno derecho, acordando la suspensión del plazo para resolver el procedimiento y notificar la resolución, conforme dispone el artículo 22.d) de la LPACAP.

II.4ª. Improcedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho.

Como este Consejo de Navarra ha recordado en ocasiones anteriores, entre otros en los dictámenes 9/2018, de 21 de marzo, 11/2018, de 26 de marzo, o 19/2019, de 29 de abril de 2019, la nulidad de pleno derecho se configura legalmente como el máximo grado de invalidez de los actos para aquellos casos de vulneración grave del ordenamiento jurídico, debiendo ser ponderada caso por caso con criterios estrictos y de prudencia, dado su carácter excepcional. Así, la potestad de revisión de oficio de los actos propios tiene carácter excepcional y requiere, por ello, una ponderación estricta del vicio considerado, lo que exige que la propuesta de resolución indique, justificándolo, en qué supuesto de nulidad de pleno derecho se ha incurrido al adoptar la resolución sometida a revisión de oficio.

En el presente supuesto las causas de nulidad invocadas para solicitar la nulidad de pleno derecho de la propuesta de liquidación 2016/282895-001 del ITP, derivada de la escritura pública de compraventa de 15 de octubre de 2013 otorgada ante el Notario de Barcelona, don..., con número de protocolo 2.023, son las recogidas en el artículo 146.1.a), c) y e) de la LFGT, que reproduce la previsión fijada en el artículo 47.1. a), c) y e) de la LPACAP.

La primera causa invocada es la del artículo 146.1.a) de la LFGT, precepto que prevé que la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en tiempo y forma... podrá ser declarada por el órgano competente...: a) (cuando) lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Para ello, según ha manifestado el Consejo de Estado de forma reiterada (Dictámenes 3.221/2000 y 3.226/2000, de 26 de octubre), es preciso que se produzca realmente la violación de un derecho fundamental y que ésta afecte medularmente al contenido del derecho.

En el presente caso, la concurrencia de este supuesto se aduce en atención a que el acto impugnado, la liquidación del ITP, vulnera el artículo 31.1 de la CE y principio de imposición fiscal de la capacidad económica de los contribuyentes.

A estos efectos cabe recordar, como de manera reiterada ha venido indicando la doctrina constitucional –entre otras, STC 157/1997, de 2 de octubre- que el artículo 31.1 de la CE no fundamenta por si mismo un recurso de amparo constitucional, toda vez que conforme a lo dispuesto en el artículo 53.2 de la CE y artículo 41.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional tal protección se ciñe a los derechos fundamentales, esto es a “las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo” -artículos 15 a 29 de la CE- . El artículo 31 CE está inserto en la sección segunda del Capítulo segundo del Título I y, por tanto, conforma un derecho no susceptible de amparo constitucional.

Además, el acto que se considera vulnerador del derecho invocado es una liquidación del ITP efectuada en atención a un negocio jurídico recogido en escritura pública, en la que bajo la fe pública notarial y responsabilidad de un Notario, se califica el acto de “compraventa”, acto traslativo del dominio al que conforme al artículo 3.1.A del TRITPAJD se sujetan todos los actos de esa índole que se concluyen en el tráfico jurídico. Por ello, no parece posible que la liquidación impugnada vulnere el principio de igualdad, principio que en el ámbito tributario va intrínsecamente unido al concepto de capacidad económica y principio de progresividad. Habiéndose reconocido por el Tribunal Constitucional que la imposición por el ITP y AJD de la escritura pública que protocoliza el préstamo con garantía hipotecaria no vulnera ni el principio de igualdad ni el de capacidad económica (AATC 24/2005 y 223/2005).

Cabe también recordar lo que es doctrina constitucional consolidada en el ámbito que nos ocupa, por la que se reconoce que *“la mención en el art. 31.1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos «no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus*

rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia». De suerte que la vulneración del art. 14 CE por la Ley Tributaria sólo se producirá, eventualmente, «cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación» (ATC 230/1984, fundamentos jurídicos 1.º y 2.º)» (STC 159/1997).

En consecuencia, no puede estimarse que concurra la causa de nulidad invocada del artículo 146.1.a) de la LFGT en cuanto a la liquidación provisional 20167282895/001.

Por lo que se refiere a la segunda de las causas en las que se funda el presente recurso de nulidad de pleno derecho, art. 146.1. c) de LFGT, cifrada en que el acto impugnado tiene “un contenido imposible”, debe partirse de los criterios consolidados sobre el tema por la doctrina jurisprudencial y consultiva, también recogidos en nuestro Dictamen 51/2019, de 16 de diciembre.

A este respecto cabe destacar lo acotado por la STS de lo Contencioso-Administrativo de 2 de febrero de 2017, recurso 91/2016, en la que se dirá:

“...la nulidad de pleno derecho de actos administrativos que tengan un contenido imposible, es trasunto en el régimen de dichos actos del principio que expresa el artículo 1.272 del Código civil para los contratos. La nulidad de actos cuyo contenido sea imposible ha sido apreciada siempre con suma prudencia por la doctrina y la jurisprudencia, que trata de evitar que se amplíe inadecuadamente el supuesto legal a cualquier acto desprovisto de fundamento jurídico para ser dictado.

Sobre los requisitos de la imposibilidad, hemos señalado que la imposibilidad a que se refiere la norma de la Ley de procedimiento debe ser, por ello, de carácter material o físico, ya que una imposibilidad de carácter jurídico equivaldría prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (art. 48.1 LPA y 83.2 de la LJCA); la imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría simple ineficacia del acto.

Actos nulos por tener un contenido imposible son, por tanto, los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. Por fin, la jurisprudencia ha equiparado en algunos

casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste (sentencias de 6 Nov. 1981 y 9 May. 1985)”.

El Consejo de Estado, en relación con esta causa de nulidad, ha venido afirmando que “el acto de contenido imposible es el que, por propio ser o realidad intrínseca, no puede llevarse a cabo siendo físicamente imposible, bien porque encierra contradicción interna o en sus términos, bien por su oposición a leyes físicas inexorables o a la que racionalmente se considera insuperable” (Dictamen 349/2002, de 4 de abril). Señalando que “debe tratarse de una imposibilidad material, ideal o lógica, sin que tenga cabida la llamada imposibilidad legal, es decir, la pura y simple ilegalidad (Dictámenes 2340/2020 y 2341/2002, de 26 de septiembre). En su dictamen 603/2019, de 24 de julio de 2019, ha afirmado además que: “Un acto es imposible físicamente cuando resulta absolutamente inadecuado a la realidad material sobre la que recae, como ocurre si el acto en cuestión se refiere a un sujeto o un objeto inexistente. La imposibilidad ideal hay que afirmarla en los casos en que la estructura lógica del acto administrativo está defectuosamente conformada en el sentido de que, en la misma y dentro de la misma, se aprecian elementos irreductiblemente contradictorios, esto es, carentes de la mínima congruencia. Y, en fin, un acto es jurídicamente imposible cuando contradice de manera clara y terminante el ordenamiento jurídico, no por cualquier causa, sino por faltar los presupuestos del propio acto. Teniendo presente la distinción entre presupuestos, requisitos y condiciones de los actos, solo puede afirmarse que el acto es jurídicamente imposible cuando faltan los primeros, es decir, las circunstancias de orden fáctico o jurídico que, siendo independientes, anteriores y externas al acto mismo, deben concurrir para que este sea admisible y eficaz. La imposibilidad jurídica debe ser, en consecuencia, siempre originaria”.

Desde esta perspectiva debe valorarse si en el presente caso concurre, como invoca el recurrente, la causa de nulidad esgrimida. A tenor de las amplios y reiterados escritos y alegaciones que constan en el expediente, presentados por la mercantil..., ésta se concreta en la consideración de que es inexistente el hecho imponible sobre el que se practicó la liquidación objeto del recurso, por cuanto la escritura pública de fecha 15 de octubre de 2013, otorgada ante el Notario de Barcelona don..., con número 2.023 de su

protocolo, más allá de que conforme a su literalidad y fe pública notarial contenga una compraventa concluida por el... -como vendedora- y la recurrente -como compradora- sobre el inmueble sito en ... -...-, constituye la “cancelación del préstamo hipotecario” debido por... a la entidad bancaria -vendedora-. Afirmándose por la mercantil recurrente que resulta incompatible tal negocio de compraventa, con el llevado a cabo posteriormente ante el mismo Notario de Barcelona don..., con número 2.024 de su protocolo, correspondiente a la fiducia en garantía del préstamo que le otorgó..., cuyo importe entregó al... para la liberación de la hipoteca que pesaba sobre el inmueble objeto de venta.

Como se puede comprobar por la documentación que obra en el expediente, la argumentación del recurrente conlleva una interpretación de los hechos y valoración jurídica del contenido negocial de la escritura de compraventa de fecha 15 de octubre de 2013, documento público que se encuentra bajo el amparo de la fe pública notarial y autorizado por un fedatario público -sujeto a la correspondiente responsabilidad profesional-, que trasciende a una mera constatación de la inexistencia del acto sobre el que se soporta la liquidación tributaria. Las alegaciones expuestas no reflejan una imposibilidad originaria de contenido del acto, que es la que determina la nulidad de pleno derecho.

A esos efectos debe reseñarse que no resulta inconcuso, sin ulterior valoración de prueba y consideraciones jurídicas, que el recurrente haya mantenido en todo momento la propiedad del inmueble objeto de compraventa. De un lado, no se puede desconocer que al..., tras instar el correspondiente procedimiento de ejecución hipotecaria, se le atribuyó dicho inmueble por el Decreto de adjudicación número.../2012, de fecha 29 de junio de 2012.... recurrió dicho Decreto, pero también desistió del incidente extraordinario de oposición promovido, “*consintiendo y haciendo firme el referido decreto de adjudicación*”, y solicitó que se acordara expedir “*testimonio del Decreto de Adjudicación dictado el 29 de junio de 2012 declarando su firmeza, en unión de los correspondientes mandamientos de cancelación, archivando seguidamente el procedimiento por conclusión del mismo*”, mediante escritos fechados el 25 de septiembre de 2013 y presentados el 15 de octubre de 2013, con entrada a

las 12.48 horas, ante la Audiencia Provincial de Navarra, sección primera, y ante el Juzgado de Primera Instancia número 1 de Aoiz. Por Auto .../2013 de fecha 25 de octubre de 2013 de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Navarra, se decretó la firmeza tanto de los autos de ejecución hipotecaria.../2010 como del mandamiento de cancelación, señalándose además que dicha resolución es firme y contra la misma no cabe recurso alguno.

Desde el plano sustantivo civil cabe destacar las dudas reflejadas doctrinal y jurisprudencialmente en cuanto al momento en el que, tras las reformas procesales introducidas con posterioridad de 2009, cabe situar la transmisión de la propiedad como consecuencia de la subasta judicial, cuestionándose que sea necesario para este tipo de transmisión de la propiedad la aplicación de la teoría del título y modo, y entendiéndose este caso como un supuesto de transmisión de la propiedad “ex lege” conforme se reconoce por el artículo 609 del Código civil. En este sentido resulta significativo lo indicado por la STSJ de Castilla y León, Burgos, de 12 de marzo de 2018, número 45, en la que para dilucidar el criterio sobre la transmisión de la propiedad, e inicio del cómputo del plazo para la liquidación del ITP, señala que éste debe computarse no *“desde la fecha en que el Letrado de la Administración de Justicia expide el correspondiente testimonio”*, sino desde *“la firmeza del Auto -hoy Decreto- de adjudicación”*; argumentado, entre otras cuestiones, que *“el cambio de titularidad opera en virtud del Auto (hoy Decreto) de adjudicación”* y que *“la inscripción en el Registro de la Propiedad no tiene carácter constitutivo, de modo que el cómputo del plazo para presentar la declaración se inicia desde la firmeza de tal resolución judicial”*. Afirmaciones que se acomodan al régimen general de nuestro sistema jurídico en el que la transmisión de la propiedad no requiere para su existencia la inscripción en el Registro de la Propiedad, pues ésta es de carácter declarativo, aunque el titular inscrito cuente con la protección que le proporciona su publicidad material y formal.

Por otra parte, se da la circunstancia que el desistimiento del recurso extraordinario de oposición, que entraña la firmeza del Decreto de Adjudicación, se presentó en la misma fecha en la que se otorgó la escritura de

compraventa, el 15 de octubre de 2013, documento público en el que no consta la hora en el que fue otorgado. En esta escritura, sujeta a la fe pública notarial, admiten las partes -... y...- que el primero es propietario del inmueble objeto de venta, en virtud de Decreto de adjudicación dictado por el Juzgado número 1 de Aoiz, en fecha 29 de junio de 2012 autos.../2010, que se indica que no es firme por hallarse pendiente un “incidente extraordinario de oposición”, si bien la parte compradora -...- se compromete a desistir, como efectivamente hizo, adjuntándose los documentos acreditativos de ambos desistimientos que se incorporaron a la escritura. También admiten las partes que el... vende y transmite a “..., que adquiere el pleno dominio, la finca descrita en el expositivo I de esta escritura”, así como que se pacta la tradición instrumental de la finca, teniendo la posesión....

El negocio jurídico contenido en esta escritura pública otorgada ante el Notario de Barcelona, don..., con número 2.023, no sin una calificación jurídica muy concreta y contradictoria de su tenor literal puede considerarse que sea otro negocio jurídico distinto al manifestado, así como suscitar la duda de su carácter incompatible con el efectuado ese mismo día 15 de octubre de 2013, ante el mismo Notario de Barcelona y en documento público consecutivo, número 2.024, de constitución por la recurrente de una fiducia, conforme a la ley 466 del Fuero Nuevo, a favor de..., en garantía del préstamo que le concedió. La manifestación contenida en esta segunda escritura, relativa a que la *“Hipoteca a favor del... en garantía de la devolución de un préstamo de 1.200.000 euros de capital, que motivó la inscripción 6ª. Hipoteca cancelada ante mí en el día de hoy en protocolo anterior”*, no necesariamente evidencia por sí una contradicción con la anterior y ni tiene una única lectura jurídica, toda vez que con la adjudicación del bien inmueble ejecutado en pública subasta se ha de proceder a la cancelación de las cargas y todas las inscripciones o anotaciones que pudieran haberse practicado después de ésta, incluso después de la extensión de la nota marginal que motiva la ejecución -artículo 674 de la LEC y artículos 133 y 134 de la Ley Hipotecaria-.

Por otra parte, las controversias surgidas respecto de la inscripción de esos negocios jurídicos en el Registro de la Propiedad, que ha dado lugar a la reciente Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de

30 de octubre de 2019, procedente de la impugnación realizada por la mercantil... respecto de la calificación denegatoria inicial, en la que se concluía que *“no cabe la presentación del mandamiento de cancelación de cargas sin el testimonio del decreto de adjudicación”* y en la que se solicitaba la subsanación del error material expuesto, confirmada tanto por la calificación sustitutoria como por esa Resolución, se limita a lo que constituye el ámbito de actuación específico de la inscripción registral. Como la propia DGRN señala en esta Resolución del recurso gubernativo instado por la mercantil recurrente, en éste se persigue como único fin la valoración de si la calificación inicialmente planteada es o no ajustada a Derecho, no tiene *“por objeto cualquier otra pretensión de la parte recurrente, señaladamente la determinación de la validez o no del título inscrito ni de su derecho a inscribir o anotar, cuestiones todas ellas reservadas al conocimiento de los tribunales (artículo 66 de la Ley Hipotecaria)”*.

En consecuencia, por todo lo señalado, este Consejo de Navarra considera que no media la causa de nulidad de pleno derecho de la letra c) del artículo 146.1 de la LFGT.

Por último, por lo que se refiere al supuesto de nulidad de pleno derecho dispuesto en el artículo 146.1.e) de la LFGT, atinente a que se haya dictado el acto *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 en los órganos colegiados*”, ha de partirse de lo señalado en nuestro Dictamen 51/2019, de 16 de diciembre, en el que recordábamos lo indicado en la sentencia de 30 de septiembre de 2015 (Recurso, número: 733/2013):

“la consistencia de los defectos formales necesarios para aplicar esta nulidad deben ser de tal magnitud que “es preciso que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando la omisión de alguno de estos trámites y resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado, y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido” (SSTS de 17 de octubre de 1991 y 31 de mayo de 2000). En tal sentido se ha señalado que para que se de el motivo de nulidad consistente en haberse dictado el acto prescindiendo

total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, no basta que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, lo que se produce en dos supuestos, cuando se prescinde de todo trámite, es decir, se produce el acto sin la instrucción previa de procedimiento alguno y cuando se haya seguido un procedimiento legalmente previsto para un objeto distinto. Por otro lado, el Tribunal Supremo ha venido sosteniendo que la infracción ha de ser clara, manifiesta y ostensible, lo que supone que dentro del supuesto legal de nulidad se comprendan los casos de ausencia total del procedimiento o de seguir un procedimiento distinto”.

Sobre esta cuestión, el propio Consejo de Estado en su Dictamen 1.365/2008, de 13 de noviembre, insiste respecto de la causa de nulidad concernida que “supone una total inaplicación del procedimiento legalmente establecido, sin que sea suficiente advertir omisiones o infracciones de tramitación. La ausencia total de procedimiento debe ser entendida en el sentido de que no existan los engarces formales necesarios en el iter administrativo para concluir en el acto que se pretende emanar, envolviendo tales ausencias o errores procedimentales un radical vicio con irremediables efectos sobre el acto administrativo final” (dictámenes 2.756/96, de 25 de julio, y 1.950/2004, de 23 de septiembre).

En el presente supuesto, el recurrente cifra la concurrencia de esta causa en que, según él, la Resolución de 21 de agosto de 2018 contiene una nueva liquidación del ITP en atención a un nuevo motivo jurídico no esgrimido anteriormente -la venta de cosa ajena-, no se le ha adjuntado carta de pago, ni se le ha ofrecido plazo de alegaciones, ni recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa.

Sin embargo, tales afirmaciones quedan contradichas por el propio contenido de la Resolución de 21 de agosto de 2018, cuyo objeto es la contestación de los escritos presentados por don..., en nombre y representación de... En esta resolución se niega la existencia del vicio de forma atribuido a la Resolución de fecha 20 de enero de 2018, puesto que la impugnación fue resuelta por el mismo órgano que dictó el acto, insistiéndose en que éste devino firme por consentido y no procedía la declaración de

anulabilidad. También contiene la desestimación de la petición de rectificación de oficio, ex art. 149 de la LFGT, por error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente, abundando en lo señalado por la STS de 2 de junio de 1995 (RJ 1995/4619), respecto del ámbito de actuación de la corrección de errores, y la STS de 8 de mayo de 2008, relativa a la validez de la venta de cosa ajena, por cuanto la pretensión del recurrente suponía un alteración del acto administrativo dictado, sobre el particular juicio valorativo del recurrente sobre el hecho imponible, indicándose que ello excede de la corrección de errores materiales o de hecho. Y admite la petición de inicio del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, según lo dispuesto en el artículo 146.1 de la LFGT, acordando dar traslado de ello al Consejo de Navarra para dar cumplimiento a lo previsto en el apartado 4 del citado artículo. Tal resolución concluye con la indicación al interesado de los recursos que podía interponer. Cabe destacar que la resolución se notificó al interesado, siendo recibida por éste con fecha 13 de septiembre de 2018.

Asimismo, carece de fundamento el resto de alegaciones en las que el recurrente pretende sostener la existencia de defectos formales que determinen la nulidad de la liquidación 2016/15/850134.

El hecho de que por Resolución de 23 de agosto de 2018, de la Jefa de Sección de Sucesiones y Donaciones, ITP y AJD de la Hacienda Tributaria de Navarra se resolviera la anulación del procedimiento sancionador 2017/699/2757, relativo a la liquidación 2016/15/850134 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, procedimiento que resulta independiente, no sólo no acredita que concurra la causa de nulidad invocada, sino que demuestra que se ha seguido puntualmente el procedimiento, dándose respuesta a las ampliaciones de reclamación y escritos del recurrente.

La pretendida falta de remisión de la carta de pago, afirmación que resulta en entredicho por la documentación que obra en el expediente, aunque hubiera acontecido, en el mejor de los casos constituiría un mero defecto procedimental y, en ningún caso, puede ser considerado como un trámite sustancial que fundamente la nulidad de pleno derecho, máxime cuando esa

documentación general se encuentra a disposición del contribuyente en la propia página web de la Hacienda Tributaria de Navarra.

Por otra parte, revisando la actuación seguida conforme a la documentación aportada al expediente en lo que se refiere a tramitación de la liquidación provisional de oficio del ITP, no se aprecia que el interesado haya sufrido la indefensión que pretende. Según consta en la documentación recogida en el expediente, a aquel se le notificó debidamente una propuesta de liquidación, frente a la que se ofreció el debido plazo de alegaciones. Dicha propuesta se convirtió en liquidación provisional al no haber sido efectuadas en plazo las alegaciones, liquidación frente a la que también se le concedieron los plazos oportunos para la interposición del recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, que tampoco fueron interpuestos. Ante la falta de pago, se giró al interesado la notificación de la vía de apremio, momento en el que el interesado se personó en el procedimiento y presentó su primer escrito de 4 de noviembre de 2017 (DOC: 2017/708166). El escrito fue indebidamente tramitado como recurso de reposición extemporáneo, pero éste se corrigió en su tramitación al poner de manifiesto el interesado tal circunstancia en su segundo escrito de 12 de febrero de 2018 (DOC: 2018/121129). Tras habersele pasado los plazos para la interposición de los recursos ordinarios, la mercantil recurrente ha instado, mediante sus escritos de 4 de noviembre de 2017 (DOC: 2017/708166), y de 12 de febrero de 2018 (DOC: 2018/121129), así como otros posteriores, los procedimientos especiales de revisión; habiéndose pronunciado sobre ellos la Administración en cuanto a su procedencia o improcedencia conforme a las causas y motivos que, en cada caso, resultan pertinentes.

Por todo ello, no puede estimarse que en la tramitación de la liquidación del ITP se haya *prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido*, ni que pueda apreciarse en el caso la concurrencia del supuesto previsto en el artículo 146.1.e) de la LFGT.

En suma, este Consejo de Navarra estima que no procede informar favorablemente la declaración de nulidad de pleno derecho, interpuesta por..., en representación de..., relativa a la liquidación provisional 20167282895/001

(Nº Declaración/Expediente: 15/2016/850134).

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional 20167282895/001 (Nº Declaración/Expediente: 15/2016/850134) interpuesta por..., en representación de...

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.