



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 3 0 / 2 0 1 6

(Sección 2ª)

La Laguna, a 5 de febrero 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 las Resoluciones de 1 de diciembre de 2005, dictadas por la Administradora de Tributos Cedidos de las Palmas, por las que se desestiman las solicitudes de rectificación de la autoliquidación con número de justificante 6000023446995, 6000023933154, 6000024094443, 6000024094653 y 6000024094233 y consiguiente devolución de ingresos indebidos (EXP. 529/2015 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

El objeto del presente dictamen, solicitado por la Consejera de Hacienda, es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de varios interesados, al objeto de declarar la nulidad de diversas Resoluciones por las que se desestiman solicitudes de rectificación de autoliquidaciones tributarias.

La legitimación de la Consejera para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC). Además, de conformidad con lo previsto en este precepto, es preciso que tal dictamen sea favorable a la declaración de nulidad pretendida.

* Ponente: Sr. Lazcano Acedo.

II

1. Son antecedentes de interés en la presente revisión de oficio los siguientes:

- Cada uno de los cinco interesados en este procedimiento adquirió en noviembre de 2004 una vivienda del Instituto de la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS) que ocupaban en régimen de cesión de uso. En las respectivas escrituras públicas de compraventa se hizo constar que la operación estaba exenta del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), por aplicación de lo dispuesto en el art. 10.1.22ª de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Ley 20/1991).

- Entre el 16 de noviembre de 2004 y 21 de diciembre del mismo año, los citados adquirentes presentaron ante la Dirección General de Tributos autoliquidación por el concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (ITP), en relación con la adquisición de las citadas viviendas, procediendo al ingreso de las respectivas cantidades.

- Con posterioridad, entre el 29 de abril y 26 de julio de 2005, solicitaron a la Administración Tributaria Canaria la rectificación de la autoliquidación y la devolución de la suma indebidamente ingresada por el concepto de ITP, con el argumento de que se encontraba sujeta y no exenta a gravamen por el IGIC, al tratarse de una primera transmisión de la vivienda.

Justifican sus argumentaciones señalando que la venta de las viviendas señaladas se realizó conforme a las previsiones de la Ley 26/1999, de 9 de julio, de Medidas de apoyo a la movilidad geográfica de los miembros de las Fuerzas Armadas, en cuya disposición adicional segunda se contienen las normas para la enajenación de viviendas militares, estableciéndose un régimen distinto según se trate de viviendas ocupadas o desocupadas, siendo en estos casos aplicable el primero citado, en virtud de su condición de titulares de un contrato por el que INVIFAS les había cedido en su día el uso de la respectiva vivienda, posteriormente adquiridas mediante contrato de compraventa. Para los interesados, estos contratos han supuesto la primera entrega o transmisión de dichas viviendas, las cuales, en aplicación de las previsiones de la citada Ley 26/1999, han pasado de ser viviendas de titularidad pública a ser viviendas de titularidad privada. Ponen no obstante de manifiesto que, frente a la claridad de estos hechos, el INVIFAS funda su exención del IGIC en la consideración de que previamente a esta transmisión había tenido lugar otra entre organismos públicos, por cuanto el inicial titular de la vivienda había sido el Patronato de Casas

Militares del Ejército de Tierra. A esta argumentación oponen los interesados que esta transmisión nunca se produjo, pues el citado Patronato en ningún modo pudo transmitir al INVIFAS la titularidad de las viviendas, ya que no pudo haber acuerdo alguno de voluntades entre ambos Organismos resultado del cual fuera la transmisión de las viviendas. Ello debido a que tales Organismos nunca coexistieron, pues la misma disposición, el Real Decreto 1751/1990, de 20 de diciembre, al tiempo que suprimía los Patronatos de las Casas de los tres ejércitos creaba el INVIFAS como organismo autónomo de carácter comercial al que se encomendaba la gestión de las entonces denominadas "viviendas militares de apoyo logístico", las cuales, según disponía el art. 6 de dicho Real Decreto, quedaban integradas en el demanio afecto al Ministerio de Defensa. No fue sino hasta la entrada en vigor de la citada Ley 26/1999 cuando las viviendas militares, con excepción de las que constituyen elemento inseparable de bases, acuartelamientos, edificios o establecimientos militares, pasaron a integrarse en el patrimonio propio del INVIFAS (art. 4.1 de la Ley). Por ello, sostienen que resulta incontestable que las viviendas vendidas por el INVIFAS no las adquirió este del Patronato de Casas Militares del Ejército de Tierra, puesto que su integración en el patrimonio de aquel no tuvo lugar sino en 1999, y no como consecuencia de una transmisión mediante negocio alguno propio del tráfico jurídico privado, por cuanto la incorporación total de las mismas al patrimonio del INVIFAS se produjo por ministerio de la ley.

En conclusión, sostienen que es notorio que la primera transmisión de las viviendas que ha tenido lugar dentro del ámbito jurídico privado a que alcanza el IGIC es la que se ha producido mediante las adquisiciones de las mismas por los interesados.

- Estas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones fueron desestimadas mediante Resoluciones de fechas 7 de octubre de 2005 (dos), 1 de diciembre de 2005 (dos) y 15 de febrero de 2006 (una), de la Administradora de Tributos Cedidos de las Palmas.

Argumentan estas Resoluciones, con fundamento en el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda en consulta nº 919, de 25 de mayo de 2004, que la transmisión de la vivienda está sujeta pero exenta del IGIC en virtud de lo previsto en el art. 10.1.24º, en relación con el 10.1.23º, ambos de la Ley 20/1991, y, por ello, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y

Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.5 del R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Contra estas Resoluciones no se presentaron recursos.

- Entre noviembre del año 2008 y diciembre del año 2009, cada uno de los interesados presenta nueva solicitud de rectificación de autoliquidación con el argumento de que se trataba de una primera transmisión sujeta al IGIC al tipo cero de gravamen, por aplicación de lo dispuesto en el art. 27.1.g) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, reguladora de este impuesto, por tratarse de la entrega de viviendas de protección oficial promovidas directamente por las Administraciones públicas, siempre que sean financiadas exclusivamente por estas con cargo a sus propios recursos.

Estas solicitudes fueron inadmitidas a trámite por haber sido ya resuelta la cuestión. Contra esta inadmisión se interpusieron las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, que fueron desestimadas con fecha 25 de enero de 2010, sin que se hubiesen recurrido en vía judicial.

2. Con estos antecedentes, los interesados interponen con fecha 28 de julio de 2010 solicitudes de revisión de oficio al amparo del art. 216.a), en relación con el art. 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de las Resoluciones de 7 de octubre de 2005, 1 de diciembre de 2005 y 15 de febrero de 2006, por las que se desestimaron sus respectivas pretensiones de devolución de ingresos indebidos a los que ya se ha hecho referencia.

Estas solicitudes fueron inadmitidas a trámite mediante Resoluciones, todas, de 15 de marzo de 2011, del Director General de Tributos, al considerar que no se basaban en ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho del art. 217.1 LGT.

Contra dichas Resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo, en el que se acumularon las pretensiones de los distintos demandantes, que fue estimado en parte por Sentencia de 11 de noviembre de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. La Sentencia anuló los actos recurridos, reconociendo el derecho de los recurrentes a la iniciación y tramitación del procedimiento administrativo de revisión de actos nulos de pleno derecho.

3. En ejecución de esta sentencia, mediante Acuerdos del Director General de Tributos de 13 de mayo de 2014, se iniciaron los correspondientes procedimientos de revisión de oficio de los referidos actos, que fueron acumulados mediante Acuerdo del mismo órgano de fecha 14 de mayo de 2014, al estimar su identidad sustancial e íntima conexión y en el que, tras la oportuna tramitación, se elaboró una Propuesta de Resolución desestimatoria de las revisiones de oficio instadas.

4. En relación con este procedimiento, recayó el Dictamen de este Consejo 313/2014, de 11 de septiembre, que estimó no conforme a Derecho la Propuesta de Resolución desestimatoria de la nulidad solicitada.

En esencia, se consideró por este Consejo que la validez de las Resoluciones objeto del procedimiento de revisión de oficio se sustentaba, en la citada Propuesta de Resolución, en un nuevo criterio interpretativo establecido por la Administración en Resolución dictada en 2011, señalando lo siguiente:

“En estas condiciones, no puede considerarse conforme a Derecho la improcedencia de la declaración de nulidad que se propone, pues implica la aplicación de una exención que, según criterio de la propia Administración, no resultaba procedente y fue aplicado de forma constante. Se pretende así sostener la validez de unas Resoluciones que fueron dictadas entre los meses de octubre de 2005 y febrero de 2006 sobre la base del citado criterio interpretativo de inaplicación de la exención por aplicación de un nuevo criterio establecido en 2011, lo que supone que su aplicación implica un tratamiento para estos interesados que no se ajusta al principio de igualdad, por lo que la Propuesta de Resolución no se considera conforme a Derecho.

Por lo demás, son varias las Sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias que reconocen el derecho a la devolución de los ingresos indebidos por el mismo concepto que nos ocupa, al considerar que se había producido una primera transmisión, sujeta y no exenta del IGIC (SSTSJC 184/2013, de 5 de abril, 195, 196 y 197/2013, todas de 25 de abril, 268/2013, de 5 de junio y 304/2013, de 27 de junio)“.

5. La Administración, tras el citado dictamen, ha elaborado una nueva Propuesta de Resolución en la que se vierten nuevas consideraciones jurídicas al objeto de fundamentar la desestimación de las solicitudes de revisión de oficio, que nuevamente se propone.

Esta Propuesta de Resolución ha sido remitida a este Consejo para su preceptivo dictamen.

III

1. Por lo que se refiere al fondo del asunto, los interesados en sus solicitudes de revisión de oficio argumentan que la Administración ha propiciado una situación de desigualdad en la aplicación de las normas tributarias. Estiman en consecuencia que se ha incurrido en la causa de nulidad prevista en el art. 217.1 LGT, en cuya virtud son nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Basan su argumentación en la circunstancia de que con posterioridad a las Resoluciones cuya nulidad se pretende la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en diversas consultas, abordó la forma de tributación de la transmisión de viviendas por el INVIFAS, considerando a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) que tenían la consideración de primera transmisión de vivienda efectuada por su promotor.

Los interesados ponen de manifiesto que si bien dicha consulta no vincula al Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, lo cierto es que este ha manifestado en reiteradas ocasiones que comparte dicha tesis, y entendiendo la referencia hecha al IVA al IGIC ha venido utilizando dicho argumento para estimar otras reclamaciones económicas de devolución de lo abonado por concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en transmisiones de viviendas compradas al INVIFAS. Resaltan de igual modo que la propia Administración tributaria canaria, cambiando totalmente el criterio que les aplicó, viene desde hace ya tiempo considerando primera transmisión/entrega la verificada por el INVIFAS, reconociendo el derecho de los adquirentes a la devolución del ITP ingresado en su momento por autoliquidación.

Para los instantes de la nulidad la desigualdad que han sufrido se produce porque mientras a ellos se les ha negado la devolución con el argumento de que la transmisión de la vivienda es una segunda transmisión, a otros contribuyentes que también adquirieron la propiedad de las viviendas que ocupaban en régimen de cesión de uso y que con posterioridad solicitaron idéntica devolución se les ha reconocido, por entender ahora la misma Administración que las ventas del INVIFAS son una primera transmisión, tesis sostenida ya por algunas Sentencias de lo Contencioso-Administrativo.

Se fundamenta pues la nulidad en la desigual aplicación de la norma tributaria a supuestos idénticos, haciendo referencia en su escrito a otras Resoluciones de contraste en las que las que la Administración tributaria acuerda la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de ITP, considerando la transmisión sujeta y no exenta del IGIC.

2. La nueva Propuesta de Resolución desestima la solicitud de nulidad de las Resoluciones afectadas.

En sus Antecedentes, la Propuesta de Resolución recoge las diversas interpretaciones sostenidas no solo en el seno de las Administraciones implicadas, sino en los propios tribunales en relación con la tributación de las transmisiones de viviendas del INVIFAS, que han determinado las propias construcciones interpretativas que ha llevado a cabo a lo largo del tiempo la Dirección General de Tributos.

Sobre la aplicación de estos distintos criterios hace descansar su conclusión desestimatoria de la declaración de nulidad pretendida, argumentando asimismo que no se ha vulnerado el principio de igualdad en el caso de los interesados en este procedimiento de revisión de oficio, pues se les aplicó el criterio interpretativo vigente en ese momento, resultando las Resoluciones administrativas de contraste, que alegan, posteriores a las debatidas en este procedimiento de revisión de oficio.

Sobre esta base, la Propuesta de Resolución sostiene que en el momento en que se dictaron las referidas Resoluciones la exención prevista en el art. 10.1.31 de la Ley 20/1991 no resultaba de aplicación debido a que el INVIFAS no es una Administración territorial.

Sin embargo, sí se producía la concurrencia de las exenciones de los números 22 y 24 del art. 10.1 citado, para los que no existía en aquel momento criterio de prelación, entendiéndose entonces la Administración la prevalencia del apartado 24, si bien, con posterioridad a las Resoluciones cuya revisión ahora se pretende la Administración cambió su criterio.

Se considera además que sostener la legalidad de estas Resoluciones no supone la vulneración del principio de igualdad establecido en el art. 14 de la Constitución, debido, por una parte, a que se trata de Resoluciones anteriores a las que se toman por los interesados como Resoluciones de contraste y, por otra, que la correcta interpretación de las normas es precisamente la que se aplicó en su caso y no en las posteriores.

Por último, se maneja otro argumento para sostener que los interesados se encuentran en distinta posición, pues en el caso de las Resoluciones posteriores, los afectados presentaron los correspondientes recursos contra las decisiones administrativas, lo que ellos no llevaron a efecto.

3. La revisión de oficio se fundamenta pues en la desigualdad que según los interesados les ha producido el cambio de criterio que ha llevado a cabo la Administración con posterioridad a que fueran desestimadas sus respectivas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones practicadas y devolución de ingresos indebidos.

Este cambio de criterio, reconocido por la Administración, se fundamenta en la Propuesta de Resolución con base en los siguientes argumentos, que asimismo se desarrollan *in extenso* en la propia Propuesta:

«(...) inicialmente en relación con las transmisiones de viviendas efectuadas por el Invifas y construidas en su momento por los distintos Patronatos de las Fuerzas Armadas, se recibieron a lo largo de años múltiples solicitudes de devolución de ingresos indebidos por aquellos adquirentes que, en atención a lo manifestado en las respectivas escrituras de compra en cuanto a la consideración de la transmisión como segunda entrega, habían liquidado la operación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estimando posteriormente que se trataba de una primera entrega, sujeta y no exenta al Impuesto General Indirecto Canario.

Inicialmente, se desestimaban las solicitudes presentadas basándose para ello en las siguientes circunstancias: la falta de subsanación de la escritura original, en la que ambos comparecientes reconociesen el error padecido en cuanto a la catalogación como segunda entrega de la operación realizada; las dudas en cuanto a la consideración del INVIFAS, a efectos del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC), como auténtico promotor de dichas viviendas, toda vez que en su norma de creación no figuraba la adscripción del conjunto de las mismas a su propio patrimonio (era el producto de su posterior venta el que se integraría en el mismo), y, por último, la falta de acreditación de los requisitos señalados en el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, para la consideración de la transmisión operada como una operación de primera entrega. En definitiva, se consideraba operación de segunda entrega exenta de IGIC y sujeta a ITPAJD por aplicación del artículo 7.5 del R.D. Legislativo 1/1993.

Posteriormente, y como consecuencia de la primeras sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, se comenzó a considerar que las entregas realizadas se encontraban sujetas al IGIC al entender el Tribunal aplicable consultas evacuadas por la Dirección General

de Tributos del Estado que sostenían la sujeción al IVA y no al ITP de las operaciones, como la litigiosa, de compraventa de las viviendas militares del INVIFAS a favor de los arrendatarios siempre que el arrendamiento hubiera superado los dos años. "Y razona del modo siguiente: "para resolver si la transmisión de la vivienda que es objeto de consulta está exenta o no del Impuesto hay que determinar si se trata de una primera entrega o de una segunda entrega de edificaciones. Para que se trate de una primera entrega es necesario: 1º) Que la edificación se entregue por el promotor. 2º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra. 3º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto-anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo" (Sentencia número 355/2009, de 26 de junio del TSJC).

De acuerdo con ello, se consideró que el INVIFAS tenía la consideración de promotor y por tanto todas las entregas de edificaciones que había realizado estarían sujetas y no exentas al IGIC, salvo que tuviera la consideración de segunda u ulterior entrega. En el supuesto de sujeción y no exención al IGIC, se devengaría además la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD) del ITPAJD si tal adquisición se hubiere formalizado en escritura pública.

Tratándose de una segunda u ulterior entrega de una edificación, conforme dispone el artículo 10.1.22º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la operación se encontraba sujeta y exenta del IGIC, tributando por la modalidad del TPO del ITPAJD, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.4.a) de la Ley 20/1991 y el artículo 7.5 y disposición adicional tercera del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Si la transmisión se formalizó en escritura pública, no estaría sujeta a la modalidad de AJD del ITPAJD, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del citado Texto Refundido.

Así, la Administración de Tributos Cedidos debía analizar la operación de acuerdo con la normativa del IGIC y había llegado a la conclusión de que para la conceptualización de la operación como primera o segunda entrega habría que estar también al uso dado al inmueble con anterioridad a su ocupación por el adquirente, ya que el artículo 10.122 de la Ley 20/1991 señalaba que "(...) no obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamientos sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quién utilizó la edificación durante el referido plazo". Consideraba la Administración de Tributos Cedidos que esas circunstancias debían ser probadas por el adquirente en aplicación de la carga de la prueba consagrada en el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

También se descartó la aplicación, a las entregas de edificaciones efectuadas por el INVIFAS, de la exención contemplada en el artículo 10.1.24º de la Ley 20/1991, dado que tratándose de la primera entrega de la edificación tendrá siempre derecho a deducir las cuotas soportadas, con independencia del período de utilización de la edificación con anterioridad a la entrega por parte del adquirente como titular de un derecho real de goce o disfrute o como arrendatario de la edificación transmitida.

Tampoco esta Administración se planteó la posible concurrencia de la exención subjetiva prevista en el artículo 10.1.31º de la Ley 20/1991, porque como reiteradamente esta Dirección General de Tributos ha manifestado por consulta tributaria, dicha exención sólo resulta de aplicación a la Administración territorial y no a los entes de Derecho Público o a la Administración institucional en cuya última categoría entendíamos incardinado al referido Instituto».

En definitiva, cuando la Administración denegó a los interesados la devolución solicitada en concepto de ingresos indebidos lo hizo en aplicación de la exención prevista en el art. 10.1.24º de la Ley 20/1991, resultando con posterioridad que, ante supuestos similares, llevó a cabo un cambio en la consideración de la exención que podría resultar aplicable (art. 10.1.22º); procediendo así a las devoluciones solicitadas, siempre que se acreditara por los interesados que se trataba de una primera entrega, todo ello a raíz de los diversos pronunciamientos judiciales y de órganos tributarios sobre la cuestión.

4. Se trata entonces de determinar si el actuar de la Administración ha producido en el caso de los interesados una desigualdad en la aplicación de la ley que pueda conllevar la declaración de nulidad de las Resoluciones afectadas por aplicación del art. 217.1 LGT.

A estos efectos, es preciso traer a colación la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional acerca de la interpretación constitucional del principio de igualdad en la aplicación de la ley, para lo que resulta especialmente relevante en el presente caso lo señalado en su Sentencia 62/1987, de 20 de mayo, en la que, reiterando doctrina anterior, señala que no existe vulneración del principio de igualdad por el solo hecho de que se hayan producido cambios de criterio a lo largo del tiempo en la aplicación de la Ley. Condensa la cuestión en los siguientes términos:

“Esta doctrina general, declarada, entre otras, en las SSTC 49/1982, de 14 de julio; 2/1983, de 24 de enero; 60/1984, de 16 de mayo; 63/1984, de 21 de mayo, y 49/1985, de 28 de marzo, distingue entre el principio de igualdad en la ley, de carácter material dirigido a garantizar la identidad de trato de los iguales, y el principio de igualdad en la aplicación de la ley, de carácter predominante formal, cuya finalidad no es que la Ley reciba siempre la

misma interpretación, sino impedir que se emitan pronunciamientos arbitrarios por incurrir en desigualdad no justificada de cambio de criterio que pueda reconocerse como tal; conforme a esta concepción, la igualdad ante la ley no constituye un mandato de igualdad absoluta que obligue en todo caso al tratamiento igual de supuestos iguales, pues ello sería contrario a la propia dinámica jurídica, una de cuyas manifestaciones es la razonable evolución en la interpretación y aplicación de la legalidad que impide conferir a los precedentes un efecto de vinculación perpetua y autoriza a un mismo órgano, administrativo o judicial, el modificar criterios anteriores, siempre que ofrezca una fundamentación suficiente y no arbitraria, obtenida a través de razonamientos objetivos y generales.

De acuerdo con dicha doctrina, la vulneración del principio de igualdad ante la ley requiere la presencia de dos presupuestos esenciales: La aportación de un término válido de comparación que acredite la igualdad de supuestos y un cambio de criterio inmotivado o con motivación irrazonable o arbitraria”.

Por otra parte, en cuanto a la exigencia de un término válido de comparación, ha sostenido el Tribunal Constitucional la invalidez de la comparación establecida por los recurrentes entre el acto impugnado y otros emitidos con posterioridad.

Señala así en su Sentencia 29/1998, de 11 de febrero de 1998, lo siguiente:

«Y el caso es que, como recuerda la STC 132/1997, “constituye doctrina de este Tribunal que el principio de igualdad en aplicación de la ley solo opera respecto de decisiones o criterios sentados con anterioridad, no con los que puedan producirse en el futuro; extenderlo a lo que resulte de resoluciones posteriores sería incompatible con el principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 C.E. o, al menos, entorpecería la necesaria evolución de la jurisprudencia, ante la posibilidad de someter a revisión todas las Sentencias anteriores contradictorias con las más recientes (SSTC 188/1987, 100/1988, 242/1992, 91/1993, 92/1993 y 152/1994”».

Pronunciamiento que se reitera en sus posteriores Sentencias 195/2000, de 14 de julio, 54/2006, de 27 de febrero y 339/2006, de 11 de diciembre, entre otras.

La aplicación de la doctrina al presente caso lleva a considerar, como sostiene la Propuesta de Resolución, que no procede estimar que se haya producido una vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley en relación con los instantes del presente procedimiento de revisión de oficio, pues las Resoluciones administrativas que alegan como término de comparación son todas posteriores a las que desestimaron sus pretensiones de devolución de ingresos indebidos. Así, como justifica la Propuesta de Resolución, mientras que estas fueron dictadas entre octubre de 2005 y febrero de 2006, las de contraste que se mencionan son del año

2008 o 2009. Lo mismo acontece en cuanto a los pronunciamientos judiciales, también de carácter posterior a las citadas Resoluciones.

No se da por consiguiente un término de comparación que se ajuste al requisito establecido de forma reiterada por el Tribunal Constitucional en los términos expresados.

Por otra parte, tampoco puede considerarse que el cambio de criterio sostenido por la Administración tributaria resulte inmotivado o con motivación irrazonable o arbitraria, pues surge a raíz de la respuesta a numerosas consultas tributarias y pronunciamientos judiciales, que fueron perfilando, en los términos que extensamente se recogen en la Propuesta de Resolución, la naturaleza de los bienes transmitidos y el régimen aplicable a las viviendas militares, así como al organismo enajenante de dichas viviendas, y que propiciaron la aplicación en otros términos de las exenciones establecidas en la Ley 20/1991.

No concurre por todo ello la causa de nulidad alegada por los interesados prevista en el apartado a) del art. 217.1 LGT.

5. Por lo demás, el procedimiento de revisión de oficio, descartada la alegada causa de nulidad, no es el cauce apropiado para plantear cuestiones como la procedencia o improcedencia de la sujeción al IGIC o al ITP de la enajenación de tales viviendas. La discrepancia manifestada por los interesados debió llevarse a cabo en su momento mediante los cauces ordinarios de impugnación para combatir la denegación de la devolución de ingresos, lo que no llevó a efecto, dejando que tales Resoluciones ganaran firmeza.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución por la que se desestiman las solicitudes de declaración de nulidad se considera conforme a Derecho por las razones que se expresan en el Fundamento III de este Dictamen.