



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 2 8 5 / 2 0 1 6

(Sección 1ª)

La Laguna, a 21 de septiembre de 2016.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio solicitado por B.G.A., instando la nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional en materia de Impuesto General Indirecto Canario nº (...), girada por un procedimiento de comprobación limitada que concluye con la Resolución nº 730/2010, de la Administración Adjunta de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas, dimanante de una operación de permuta realizada con fecha 12 de febrero de 2007 (EXP. 253/2016 RO)\*.*

## F U N D A M E N T O S

### I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por la Sra. Consejera de Hacienda, es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio en el que la contribuyente insta la declaración de nulidad de pleno derecho de la Resolución nº. 730/2010, de la Administradora Adjunta de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas, dimanante de una operación de permuta realizada con fecha 12 de febrero de 2007.

2. A la preceptividad del dictamen que se solicita nos referiremos más adelante. En cuanto a la competencia del Consejo Consultivo de Canarias para emitirlo y la legitimación de la Sra. Consejera de Hacienda para solicitarlo, se desprende de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias.

3. El fundamento fáctico de la pretensión indemnizatoria se describe en el escrito presentado por la interesada, en virtud del cual manifiesta que «no resulta

---

\* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

aplicable la liquidación que se recurre por cuanto en la permuta realizada tienen lugar las siguientes operaciones: una, la entrega de terreno realizada, que no está sujeta al IGIC, dado que la reclamante no tiene la condición de empresaria, por lo que estando sujeta tal entrega al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) el sujeto pasivo sería la entidad cesionaria; y dos, el pago a cuenta en especie por la entrega futura de la edificación que, adicionalmente, constituye la entrega del terreno, pago que siendo percibido por el promotor está sujeto y no exento del IGIC, por lo que habiéndosele repercutido IGIC, fue abonado por la contribuyente como refleja la escritura. Por lo que a juicio de la reclamante tales criterios acreditan que la Administración tributaria dictó una liquidación contraria al Ordenamiento jurídico ya que no existía hecho imponible y que se ha producido un enriquecimiento injusto por parte de ésta».

4. La recurrente ostenta la condición de interesada en cuanto titular de un interés legítimo, puesto que alega haber soportado daños patrimoniales como consecuencia del funcionamiento incorrecto de la Agencia Tributaria Canaria, resultando, consecuentemente, ser parte legitimada en el presente procedimiento.

5. La competencia para dictar resolución en este procedimiento corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda, según dispone el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre.

Por otro lado, la competencia para elevar la Propuesta de Resolución a la Directora de la Agencia Tributaria Canaria en los procedimientos especiales de revisión por actos nulos de pleno derecho en materia tributaria corresponde a la Subdirección de Gestión Tributaria y Recaudatoria, en virtud de lo establecido en el art. 2.a) de la Orden de 13 de enero de 2015, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias.

6. El escrito fue presentado por la recurrente el 25 de noviembre de 2015, y en él se fundamenta la pretensión anulatoria en la causa incluida en el apartado f) del art. 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Tal precepto se corresponde literalmente con el art. 62.1.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC).

7. Por tanto, es de aplicación al presente procedimiento administrativo de carácter especial, de acuerdo con la naturaleza de la materia que se analiza, la citada Ley General Tributaria y su Reglamento que la desarrolla, entre otras normas.

## II

1. En cuanto a las actuaciones que preceden al presente procedimiento revisor cabría indicar, en resumen, las siguientes:

Primero.- Con fecha de 12 de febrero de 2007, la obligada al pago del tributo realiza una operación de permuta suscrita en escritura pública ante Notario, por la que la reclamante, junto con su hermana, ceden a la entidad R.10 S.A., la participación proindivisa que representa el 7,927% de la finca urbana número (...) del Plan Parcial Sector(...), con una superficie de 13.875 m<sup>2</sup>, valorada en 600.000 euros, obligándose a entregar la entidad R.10, S.A., un local comercial con una superficie útil de 220 m<sup>2</sup> y cuatro plazas de garaje, con una superficie útil mínima aproximada de 15 m<sup>2</sup>, ubicadas en el edificio que se construirá sobre el solar cedido, valoradas también en el importe de 600.000 euros.

Segundo.- En relación con la referida operación, la Administración tributaria Canaria inicia procedimiento de comprobación limitada, con Propuesta de Resolución notificada en el domicilio de la interesada el 6 de julio de 2010, en la que se hace constar que la estipulación decimotercera de la referida escritura pública señala que «(...) la entidad R.10, S.A., declara que ha sido repercutido el Impuesto General Indirecto Canario al cinco por ciento (5%) en las Sras. G.A., que reconocen haber recibido de dicha entidad mercantil su importe de 30.000 €», y que la referida repercusión correspondiente al 50% proporcional a su participación en la misma (15.000 €), no ha sido ingresada por la obligada, habiendo actuado ésta como empresaria o profesional, por lo que estaba obligada a presentar declaración-liquidación en la forma y plazos establecidos en el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y el art. 39.7 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión y liquidación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Ante la propuesta de liquidación, las Sras. G.A. presentan alegaciones el 12 de julio de 2010 mediante las que solicitan que se desestime la misma, manifestando, sucintamente: 1º, que no tienen la condición de empresarias ni de profesionales, por lo que en ningún caso tuvieron que repercutir IGIC; y 2º, que nunca cobraron importe alguno «por mucho que se ponga en la escritura, ya que fue compensado».

La Administración tributaria dicta Resolución por la que sigue considerando que la recurrente ha actuado como empresaria o profesional, que ha repercutido la cuota

de IGIC y que procede regularizar la situación tributaria ocasionada efectuando el ingreso de dichas cuotas, aplicando además los intereses de demora correspondientes, lo que supone, a la fecha de la Resolución, un importe a ingresar de 17.975,65 €. La notificación de la referida Resolución se entiende producida, a todos los efectos legales, el 21 de octubre de 2010, tras ser citada la interesada para ser notificada por comparecencia por medio de anuncio publicado en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de 5 de octubre de 2010, después de haberse intentado infructuosamente notificar la Resolución a la interesada en dos ocasiones, en el mismo domicilio donde se había recibido la Propuesta.

Tercero.- La reclamante interpone recurso de reposición contra la providencia de apremio que se dictó por el impago de la cuota de la liquidación provisional indicada -sin que se hubiera presentado reclamación en fase voluntaria contra la liquidación-. La Resolución del recurso de reposición desestimó el 14 de octubre de 2011 las pretensiones de la reclamante, por lo que ésta interpuso reclamación económico administrativa el 14 de noviembre del mismo año ante la Junta Territorial Económico Administrativa de Las Palmas, oponiendo la reclamante los argumentos de falta de notificación del procedimiento liquidatorio en vía voluntaria y nulidad de la liquidación por no constituir la operación hecho imponible de IGIC.

La Resolución núm. 80, de 14 de abril de 2014, de la Junta Económico-Administrativa, notificada el 23 de abril del mismo año, desestimó las pretensiones de la recurrente y tras proclamar que ésta «para impugnar la liquidación en sentido estricto dispuso del plazo de un mes desde el siguiente a su notificación (...) lo que determinó que, transcurrido dicho plazo sin que fueran impugnadas en vía administrativa, las citadas liquidaciones adquirieran firmeza y resultaran inatacables», declaró que la notificación de la liquidación en fase voluntaria se realizó conforme a Derecho y con plenos efectos legales el 20 de octubre de 2010, y que no cabía motivo alguno de oposición a la providencia de apremio impugnada.

La referida Resolución de la Junta Económico-Administrativa no fue impugnada en vía contencioso-administrativa.

Cuarto.- El 3 de junio de 2014, la reclamante solicitó devolución de ingresos indebidos por importe de 21.570,80 €, que comprende el importe de la liquidación con sus intereses y el recargo de apremio devengado, alegando que la operación de permuta no estaba sujeta al IGIC sino al ITPAJD. Sin embargo, mediante Resolución de la Administradora de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas, el 10 de febrero de 2016 se dicta Resolución por la que se desestima la solicitud de la contribuyente,

toda vez que no se aprecia la concurrencia de ninguno de los supuestos previstos en el art. 221.1 LGT para considerar que se ha producido un ingreso indebido, y que el acto de liquidación tributaria impugnado ha quedado firme y consentido al no haber sido recurrido en la vía procedente, tanto en fase voluntaria como ejecutiva (por cuanto no se interpuso recurso ordinario en plazo contra la liquidación y no se acudió a la vía contenciosa frente a la desestimación, en la fase ejecutiva, de la Reclamación económico-administrativa interpuesta ante la impugnación de la providencia de apremio), por lo que, en todo caso, sería preciso la anulación del acto liquidatorio antes de solicitar devolución.

Quinto.- En el escrito que nos ocupa, presentado el 25 de noviembre de 2015, la interesada insta la declaración de nulidad de la Resolución n.º. 730/2010.

Sexto.- El órgano instructor del procedimiento de nulidad resume y expone los siguientes antecedentes y consideraciones:

- Con la permuta se realizaron dos operaciones: una, en la que se transmite en pleno dominio la participación indivisa del solar objeto de la permuta; y otra, en la que se produce la entrega de un local y cuatro garajes por la entidad R.10, S.A. fijándose el devengo del pago anticipado por esta operación en el momento en que éste tiene lugar (ya que se recibe un pago a cuenta de la edificación futura). Según la cláusula decimotercera de la escritura que estipula la permuta, la entidad R.10, S.A. recibe el importe correspondiente a la repercusión del IGIC por la primera operación y las afectadas han recibido el importe repercutido por la segunda operación, y que lo que se produce es una compensación de las cantidades repercutidas según la referida escritura.

- La contribuyente en la fase de alegaciones ante la Propuesta de Resolución liquidatoria manifestó que nunca cobró importe alguno en materia de IGIC repercutido. En el escrito por el que insta la nulidad señala, por otro lado, que habiéndosele repercutido IGIC, fue abonado por la contribuyente como refleja la escritura.

- Sin embargo, tras la comprobación oportuna consta diligencia de incorporación suscrita por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas de esta Agencia Tributaria, con fecha de 14 de junio de 2016, que muestra que la entidad R.10, S.A. presentó el 29 de diciembre de 2009 una declaración liquidación por concepto de ITPAJD, modalidad AJD, y que ante la Propuesta de Resolución al respecto de dicha liquidación dicha entidad presentó alegaciones en las que indicaba que las afectadas

eran empresarias al formar parte de la Junta de Compensación del Plan Parcial del Sector 5, (...), en Las Palmas de Gran Canaria y que las mencionadas contribuyentes repercutieron el IGIC por importe de 30.000 euros, actuando como empresarias a efectos de dicho Impuesto.

- Asimismo, de los datos obrantes en la Agencia Tributaria Canaria se desprende que en la Declaración tributaria relativa a las operaciones económicas con terceras personas realizadas a lo largo del año natural 2007, presentada por la entidad R.10 S.A., entre otras operaciones, se determina el importe repercutido por las afectadas.

Séptimo.- En cumplimiento de lo dispuesto en el art. 217.4 LGT y en el apartado cuarto del art. 5 del citado R.D. 520/2005, se notifica a la interesada el preceptivo trámite de audiencia poniendo de manifiesto el expediente administrativo en las dependencias del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria por plazo de quince días, contados a partir del siguiente al de la notificación, para que pudiera alegar lo que estimara pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que acreditasen sus alegaciones y que pudieran ser relevantes para la resolución del procedimiento de nulidad que se está tramitando.

La interesada presenta escrito de alegaciones en el que manifiesta que: no existe hecho imponible para liquidar por IGIC por no ser empresaria ni profesional, con lo que la operación de permuta en la que participó estaba sujeta al ITPAJD, tal como se establece en la consulta emitida por la Dirección General de Tributos de 14 de diciembre de 2001; se le repercutió IGIC en la escritura porque la entrega del terreno, sin perjuicio de su tributación por el ITPAJD, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura; la liquidación fue «notificada por comparecencia en el BOCA», sin que fuese recurrida y que se impugnó la providencia de apremio notificada en su domicilio; y se interpuso reclamación económico administrativa, que fue desestimada porque contra las providencias de apremio sólo se puede recurrir por motivos tasados. Para la recurrente se ha dictado una liquidación contraria al Ordenamiento jurídico y se ha producido un enriquecimiento injusto de la Administración Pública, además de un perjuicio evidente para la recurrente.

Octavo.- Sin embargo, lo cierto es que la afectada no acredita que se produjera la compensación suscrita en la escritura pública de permuta, ni en el momento en que presentó alegaciones a la Propuesta de Resolución de la liquidación de que trae causa el presente escrito, ni en el momento de presentación del escrito que insta la nulidad, ni en el momento de presentación de las alegaciones efectuadas en el

trámite de audiencia concedido en el curso de la tramitación del expediente de nulidad. Tampoco existe constancia de que se haya rectificado el contenido de la escritura o cualquier otra prueba en contrario, correspondiendo a la recurrente aportar prueba suficiente para destruir los criterios señalados al estar incluido el presente procedimiento en los procedimientos especiales de revisión. Por otra parte, la consulta de la Dirección General de Tributos, de 14 de diciembre de 2001, que la interesada alega en favor suyo, no solo concierne a expediente diferente sino que se contradice con las circunstancias acreditadas en este expediente, en el que el hecho base resulta acreditado por documento público que no ha sido rectificado por la interesada.

Noveno.- Finalmente, insta la nulidad la interesada con fundamento en el art. 217.1 f) de la LGT. Sin embargo, la redacción de este artículo está prevista para los supuestos en que el administrado es quien ha adquirido derechos que no le corresponden cuando se carezca de los requisitos necesarios para obtenerlos. Lo que no sucede en este caso, pues, como se ha detallado, no ha adquirido la interesada derecho alguno como consecuencia del acto administrativo que se recurre.

### III

1. En efecto, la interesada alega que resulta aplicable al presente caso el art. 217.1 f) LGT, pues el acto de liquidación tributaria de cuya fundamentación jurídica discrepa resulta encuadrable en la categoría de los «actos expresos o presuntos contrarios al Ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición». Para la solicitante de la nulidad radical la Administración Tributaria habría adquirido un derecho, «a la liquidación e ingreso de un tributo careciendo de los requisitos (esenciales) para su adquisición», por lo que se incurrió en nulidad de pleno derecho.

2. Sin embargo, la Propuesta de Resolución considera, acertadamente, que tal supuesto o causa de nulidad no resulta aplicable a la propia Administración autora del acto, sino sólo a los particulares. En esta misma consideración se situaba este Consejo Consultivo cuando, a través de nuestro Dictamen 354/2014 (Fundamento III.2), en un supuesto idéntico, señalamos lo siguiente: «Ahora bien, de la citada regulación resulta que la revisión se dispone cuando el acto administrativo contrario al Ordenamiento jurídico permite que el particular haya adquirido derechos o facultades careciendo de los requisitos esenciales para que tal adquisición se produjera. No procede por ello su aplicación a la propia Administración, en el sentido

pretendido, aun en el supuesto de que se haya llevado a cabo una aplicación incorrecta de las normas jurídicas que han de regir su actividad. Es el administrado quien ha de haber adquirido esos derechos o facultades, lo que no acontece en el presente supuesto».

3. Por ello, no cabe, al amparo de la causa del apartado f) del art. 217.1 LGT [62.1.f) LRJAP-PAC], declarar la nulidad de pleno Derecho de la Resolución 730/2010 dictada por la Administradora Adjunta de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas poniendo fin al procedimiento de comprobación limitada que determinó la liquidación provisional 356012010310001740, en materia de Impuesto General Indirecto Canario instado por la interesada. Carece manifiestamente de fundamento pretender la nulidad radical de un acto administrativo alegando que éste atribuye a la Administración autora del mismo derechos para cuya adquisición carece de los requisitos esenciales. Tal consideración pudo haber llevado a la inadmisión a trámite de la solicitud, tal como permite el art. 102.3 LRJAP-PAC (117.3 LGT).

4. Por lo demás, este Consejo Consultivo no puede, como efectúa la Propuesta de Resolución entrar a analizar la eventual aplicación del art. 219 LGT y 105 LRJAP-PAC, pues la preceptividad del dictamen del Consejo Consultivo se limita *ex lege* a los supuestos de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho y no a los demás procedimientos especiales de revisión del art. 216 LGT.

## CONCLUSIONES

1. La solicitud de revisión de oficio de la Resolución 730/2010 dictada por la Administradora Adjunta de Tributos Interiores y Propios de Las Palmas, por la vía del artículo 217.1.f) de la Ley General Tributaria, carece manifiestamente de fundamento.

2. No resulta preceptivo el dictamen de este Consejo Consultivo en relación con la Propuesta de Resolución cuando ésta considera que la solicitud debe ser tratada como una revocación.