



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 429/2018

(Sección 1ª)

La Laguna, a 11 de octubre de 2018.

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, iniciado a instancia de (...), en nombre y representación de la entidad (...), de la liquidación provisional nº. 00005318102013020 dimanante del expediente de comprobación limitada nº. 20130000531810 por importe de 30.868,81, girada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife por el concepto de transmisión patrimonial onerosa del ITPAJD (EXP. 379/2018 RO)\*.*

## FUNDAMENTOS

### I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por el Excm. Sra. Consejera de Hacienda, es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional nº00005318102013020, dimanante del expediente de comprobación limitada nº 20130000531810 por importe de 30.868,81 euros, girada por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, por el concepto de transmisión patrimonial onerosa del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), instado por (...), en nombre de (...).

2. El presente Dictamen tiene carácter preceptivo, de conformidad con los arts. 11.D.b) y f) y 3.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias. Además, según el art. 217.4 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 6 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la referida ley, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), establece que la existencia de un informe favorable del Consejo Consultivo

---

\* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

de Canarias es presupuesto indispensable para poder anular el acto administrativo firme por medio del expediente de revisión de oficio.

3. La competencia para dictar Resolución en este expediente corresponde a la Consejera de Hacienda, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, aprobado por Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, que: «La resolución de los procedimientos incoados para la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 de la Ley General Tributaria de los actos dictados en materia tributaria por los órganos de la Agencia corresponde al titular de la Consejería competente en materia tributaria. La tramitación del procedimiento corresponde a la Agencia».

La competencia para dictar la propuesta de resolución del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho corresponde a la Directora de la Agencia Tributaria Canaria.

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, con arreglo a la nueva estructura de la Agencia, en virtud de la modificación operada por el Decreto 212/2017, de 2 de octubre, de modificación del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, y lo establecido en el artículo 2.a) de la Orden de la Consejería de Hacienda de 19 de enero de 2018, por la que se atribuye a los órganos centrales y territoriales de la Agencia Tributaria Canaria y a sus unidades administrativas, funciones y competencias al señalar el mismo que: «en sus respectivos ámbitos funcionales ..., corresponde a las Subdirecciones: a) Elevar al Director de la Agencia las propuestas de resolución que sean competencia del mismo, del Presidente de la Agencia o del Consejero competente en materia tributaria».

4. En cuanto al procedimiento de revisión, son de aplicación, los arts. 4 a 6 RRVA.

El plazo máximo para resolver de un año (art. 217. 6 LGT). El tratarse de un expediente de nulidad iniciado a instancia del parte, el transcurso del plazo máximo para resolver determina su desestimación presunta.

Señala el art 217 LGT:

«6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa».

No se aprecia la existencia de irregularidades en la tramitación del procedimiento que, por producir indefensión a la interesada, impida un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

5. Concurren los requisitos de legitimación activa y pasiva.

## II

1. Con fecha 11 de noviembre de 2010, Valoriza Servicios Medioambientales, resulta adjudicataria en un 50% del servicio público de gestión de residuos sólidos, por acuerdo del pleno del Ayuntamiento de Arona, Santa Cruz de Tenerife, por un plazo de 8 años, no presentando la correspondiente declaración del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD) ante la Administración Tributaria Canaria, como sujeto pasivo del impuesto. Estaba obligada a su autoliquidación y pago, en el plazo de un mes a contar desde el momento del acto o contrato, con acompañamiento de declaración expresiva de las circunstancias relevantes para la liquidación, de acuerdo con los arts. 8.h y 51 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el RDL 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante TRLITPAJD), y el art. 39 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

2. Examinado el acuerdo del Pleno referido por la Administración de Tributos cedidos de Santa Cruz de Tenerife, competente en la materia, se identifica la existencia de un hecho imponible no declarado del ITPAJD, al existir una transmisión patrimonial sujeta al citado impuesto, con arreglo a la definición que sobre la misma realiza el art. 7.1 del TRLITPAJD. Señala este artículo que son transmisiones patrimoniales sujetas: «(...) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas (...)».

Se trata de la prestación de un servicio público, y como tal, se encuadra en el hecho imponible de las concesiones, al tratarse de la gestión indirecta de un servicio público de competencia municipal y de obligada prestación, en el que se transfiere una esfera de actuación originariamente perteneciente a la corporación local, que faculta para gestionar plenamente el servicio público.

El 23 de septiembre de 2013, se dicta por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife propuesta de liquidación por el concepto transmisión patrimonial onerosa del ITPAJD, teniendo en cuenta para la determinación de la base imponible lo dispuesto en el art. 13.4 a) del TRLITPAJD, a cuyo tenor «en los casos especiales en los que por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por la reglas del apartado anterior se determinará ajustándose a las siguientes reglas: a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos. b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva administración pública c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del art. 52 de la Ley General Tributaria».

3. La interesada presenta alegaciones el 23 de octubre de 2013, en las que manifiesta resumidamente que: 1. Entiende que la operación está sujeta a IGIC y que no existe concesión administrativa en el sentido previsto en la norma reguladora del ITPAJD, al no existir desplazamiento patrimonial a favor de los particulares 2. Entiende que no procede la aplicación de los artículos 13.3 y 13.4 del TRLITPAJD y 3. No concurrencia en la alegante de la condición de sujeto pasivo del impuesto.

En contestación a las alegaciones presentadas, la Administración de Tributos Cedidos resuelve lo siguiente:

1.- La sujeción al impuesto de la gestión indirecta del servicio público de gestión de residuos sólidos urbanos, ha sido considerada ampliamente por la jurisprudencia como una prestación indirecta de servicio público, mediante la transferencia de una esfera de actuación originaria de la corporación local, que faculta a la empresa concesionaria para gestionar directamente el servicio público, y por tanto, su sujeción a la modalidad de concesiones del impuesto.

No se trata de un concepto de traslación patrimonial a favor de la alegante, sino de una auténtica concesión por mandato legal.

En cuanto a la tributación por IGIC, planteada en las alegaciones, señalar que la sujeción de la constitución de la concesión se produce con independencia de que en su ejecución deba repercutirse el IGIC.

2.- Procede aplicar el art. 13.4 TRLITPAJD en la determinación de la base imponible, al tratarse de un supuesto especial, en el que la base imponible no puede determinarse conforme a lo previsto en el apartado anterior, por lo que se obtendrá aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que pueda exceder del valor total de los activos.

3.- Se alega finalmente que no concurre en la obligada tributaria la condición de sujeto pasivo del impuesto, ya que la actividad se realiza por una UTE que es la concesionaria, y por tanto, sujeto pasivo del impuesto. A tenor de lo dispuesto en el art. 35.4 de la LGT tendrá la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Para la condición de la UTE como obligado tributario se exige que la normativa concreta del impuesto reconozca tal carácter, circunstancia que no se produjo en la concesionaria, por lo que se determina la obligación tributaria para cada uno de los integrantes de la UTE.

Se identifica por consiguiente como sujeto pasivo del impuesto a la entidad Valoriza Servicios Medioambientales S.A. y como tal obligada a la autoliquidación y pago del impuesto en el plazo de un mes a contar desde el acto o contrato.

Desestimadas las alegaciones, con fecha 20 de enero de 2014, se dicta por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, liquidación provisional por importe de 30.868,81 euros, tomando como base imponible el 2% anual del valor de los activos fijos afectos a explotación, con arreglo a lo previsto en el art. 13.4 a) de la Ley del impuesto, siendo notificada dicha liquidación el día 29 de enero del citado año.

4. En fecha 10 de marzo de 2014, con registro de entrada del día 21, se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de Canarias (TEAR), dictando dicho Tribunal el 28 de abril de 2017, resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta por (...) contra la liquidación provisional nº 00005318102013020 de la Administración de

Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife, en el expediente de comprobación limitada nº 20130000531810, declarando la inadmisibilidad por extemporánea de la citada reclamación, confirmando el acto administrativo impugnado.

Con carácter previo, el Tribunal se pronuncia sobre si la reclamación se ha interpuesto dentro del plazo de un mes con arreglo a lo dispuesto en el art. 235.1 de la LGT. Según consta en el expediente, la resolución de la liquidación provisional le fue notificada el día 29 de enero de 2014 por lo que debe iniciarse el cómputo del plazo del mes desde el 30 de enero, finalizando el día 1 de marzo de 2014. El TEAR reconoce la extemporaneidad de la reclamación, razón por la que se abstiene de entrar en el análisis del fondo del asunto, declarando la inadmisibilidad por extemporánea de la reclamación interpuesta

5. Con fecha 29 de enero de 2014, la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife notifica a la empresa (...), como adjudicataria del otro 50% de la concesión del servicio público de gestión de residuos en el municipio de Arona, liquidación provisional por el ITPAJD, por importe de 30.868,81 euros, al entender sujeta la concesión a dicho impuesto con arreglo a lo previsto en el art. 13.4 a) del TRLITPAJD. Contra dicha liquidación se interpone reclamación económico-administrativa el 25 de febrero de 2014, estimando el TEAR en resolución de 28 de abril de 2017 dicha reclamación, al entender que la base imponible del impuesto debe fijarse con arreglo a lo previsto en el art. 13.3 c) del TRLITPAJD y no conforme a lo dispuesto en el art. 13.4 a).

Dicha reclamación fue interpuesta dentro del plazo de un mes que establece la ley, por lo que el TEAR entró en el análisis del fondo del asunto.

Tanto en las alegaciones efectuadas a la propuesta de liquidación de la Administración de Tributos Cedidos como en la reclamación económica interpuesta ante el TEAR, la reclamante plantea que el procedimiento utilizado para determinar la base imponible debe ser el del apdo.3 letra c del art. 13 del TRLITPAJD, por haberse reconocido expresamente en el contrato administrativo una obligación de reversión de activos, y que, por consiguiente, no procede liquidar el impuesto por lo previsto en el art. 13.4 del citado cuerpo legal, como hizo la Administración Tributaria en su resolución liquidatoria.

Entiende el Tribunal que la tributación de la constitución de una concesión administrativa lo que pretende es gravar una capacidad económica, y por ello, hay que fijar dicha capacidad partiendo del valor real del derecho que se constituye, considerando que la determinación de la base imponible del impuesto, en el caso que

nos ocupa, debe efectuarse con arreglo a lo previsto en el art. 13.3 letra c) del TRLITPAJD, al existir obligación de revertir por la concesionaria los bienes. De acuerdo con dicho precepto, cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del impuesto sobre sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

En resumen, la UTE adjudicataria del servicio público de gestión de residuos sólidos por acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Arona de fecha 11 de noviembre de 2010, integrada en un 50% de participación por cada una por las empresas (...) y (...), no cumplió con su obligación de presentar autoliquidación mediante la correspondiente declaración del ITPAJD por la constitución de la concesión. Ello dio lugar a que por la Administración de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife se girase liquidación provisional a ambas empresas por dicho concepto con arreglo a lo previsto en el TRLITPAJD, presentando ambas reclamación ante el TEAR, el cual inadmitió por extemporánea la presentada por (...) y estimó la presentada por (...) la cual fue interpuesta en plazo.

6. El 26 de junio de 2017 (...) interpone solicitud, en nombre de (...), al amparo del art 217.1 a) de la LGT, de declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional nº 00005318102013020, por importe de 30.868,81 euros, girada por la Administración de Tributos de Santa Cruz de Tenerife, por el concepto de transmisión patrimonial onerosa del ITPAJD.

Se fundamenta el recurso en el art. 217.1 a) de la LGT (lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional), al haber obtenido el otro socio de la UTE, la entidad (...), la estimación por resolución del TEAR de 28 de abril de 2017, de su reclamación económica administrativa, interpuesta en plazo, la cual anula la liquidación del ITPAJD, y sin embargo, haber sido inadmitida la reclamación económico administrativa de (...), bajo los mismos presupuestos de hecho.

Los argumentos de la resolución estimatoria del TEAR son:

Por un lado, el incorrecto método de valoración de la base imponible del Impuesto, debiendo acudir al art. 13.3 c) del Real Decreto 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, sin que sea

aplicable el art. 13.4. Para la determinación del impuesto aplicable a la constitución de una concesión administrativa se debe atender al valor neto contable estimado de los bienes revertibles a la fecha de reversión más los gastos previstos en ésta, debiendo tener en cuenta para el cálculo del valor neto contable, las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto de Sociedades y el porcentaje medio previsto en ellas.

Por otro lado, el TEAR considera insuficiente la motivación de la causa de regularización y la necesidad de determinar la base imponible en el curso de un procedimiento de inspección.

En relación al recurso del art. 217 LGT se notifica a la reclamante, el 20 de marzo de 2018, la apertura del trámite de audiencia, en virtud del art. 5.3 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se regula el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con puesta de manifiesto del expediente administrativo en las dependencias del Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria Canaria durante el plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la referida notificación, para alegaciones y aportación de los documentos.

Dentro del plazo concedido, el 11 de abril de 2018, se presentan alegaciones, reiterando los mismos fundamentos de derecho esgrimidos en el recurso por el que solicita la declaración de nulidad de pleno derecho del acto de liquidación provisional nº 00005318102013020, por lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

7. La propuesta de resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional nº 00005318102013020 concluye que la resolución y liquidación tributaria cuya declaración de nulidad pretende la interesada, no incurren en la causa de nulidad tipificada en el art. 217.1 a) de la Ley General Tributaria, al no haber interpuesto la entidad reclamante la reclamación económica administrativa en plazo, a diferencia del otro socio de la UTE.

### III

1. El expediente lo integran los siguientes documentos:

- Solicitud de dictamen preceptivo.

- Solicitud de inicio del procedimiento de nulidad presentado en el registro de la Agencia Tributaria Canaria el 26 de junio de 2017.

- Informe de fecha 5 de marzo de 2018 de la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife.

- Escrito de fecha 13 de marzo de 2018 por el que se notifica a la interesada el trámite de audiencia.

- Justificante de recepción de la notificación de 20 de marzo de 2018.

- Escrito de alegaciones presentado en el Registro de la Agencia Tributaria canaria el 12 de abril de 2018.

- Resolución del TEAR de 28 de abril de 2017 en la reclamación económico administrativa interpuesta por la entidad (...) contra la liquidación provisional nº 00005318102013010, por importe de 30.868,81 euros

- Propuesta de resolución de fecha 06 de junio de 2018.

## IV

1. La nulidad se fundamenta, según el solicitante, en el art. 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al haber obtenido el otro socio de la UTE, la entidad (...), la estimación por resolución del TEAR de 28 de abril de 2017, de su reclamación económica administrativa, interpuesta en plazo, la cual anula la liquidación del ITPAJD, y haber sido inadmitida la reclamación económico administrativa de (...), bajo los mismos presupuestos de hecho.

Los argumentos del TEAR para estimar la reclamación económica administrativa interpuesta por la entidad (...) contra la liquidación provisional son:

- El incorrecto método de valoración de la base imponible del Impuesto, debiendo acudir al art. 13.3 c) del Real Decreto 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, sin que sea aplicable el art. 13.4. Para la determinación del impuesto aplicable a la constitución de una concesión administrativa se debe atender al valor neto contable estimado de los bienes revertibles a la fecha de reversión más los gastos previstos en ésta, debiendo tener en cuenta para el cálculo del valor neto contable, las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto de Sociedades y el porcentaje medio previsto en ellas.

- Insuficiente motivación de la causa de regularización y la necesidad de determinar la base imponible en el curso de un procedimiento de inspección.

2. Al procedimiento de nulidad del art. 217 de la LGT es aplicable en sus líneas esenciales la doctrina de la revisión de oficio de actos nulos, de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, contenida en la Ley 39/2015, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud (26 de junio de 2017), no obstante, ser de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015.

La doctrina del TS hasta la fecha, (si bien está pendiente un recurso de casación por interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia sobre esta cuestión), entiende que las especialidades de las distintas Haciendas de las Comunidades Autónomas se extienden al régimen sustantivo sobre los distintos tributos de su competencia, y no sobre las normas de procedimiento, debiendo aplicarse las normas de procedimiento administrativo común, salvo que la especialidad se justifique por razones organizativas propias.

En este punto es obligado estar a los pronunciamientos efectuados por la Sala lo de Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencias de nº 410/2008, de 13 de junio (Rec. 169/2006), confirmada por la STS de 26 de enero de 2012 (Rec. 4318/2008), y 396/2011, de 31 de mayo (Rec. 1906/2008), entre otras.

La STS de 26 de enero de 2012 (Rec. 4318/2008) confirmó dicha tesis en los siguientes términos: [FD Cuarto].

«Con anterioridad, las SSTS de 21/03/2007 (Rec. 16057/2002), de 31/03/2008 (Rec. 1050/2003), 02/10/2009 (Rec. 1442/2005), y 26/04/2010 (Rec. 469/2005) dictadas todas ellas en relación con la Comunidad Foral de Navarra, vinieron a mantener una posición distinta.

Con posterioridad, la STS de 2 de junio de 2016 (Recurso de casación número 1478/2015 (LA LEY 58683/2016)), afronta dicha cuestión examinando un recurso de casación contra una sentencia de esta Sección desestimatoria del recurso en el que se postulaba la nulidad del artículo 144.2 de la Norma Foral 1/1985, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en cuanto disponía que las actuaciones de comprobación e inspección concluyen a la fecha en que se notifique el acta que se formalice en las actuaciones, por su contradicción con el artículo 29 de la Ley estatal 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, a tenor del cual se entiende que las actuaciones de comprobación e inspección concluyen a la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de ellas, lo que tenía importancia a los efectos de establecer si el procedimiento de inspección había rebasado su duración máxima y resultaba como consecuencia de ello inane a los efectos de interrumpir la prescripción. El Tribunal Supremo confirma la sentencia de instancia que había

desestimado dicho planteamiento, al considerar que la regulación efectuada por el Territorio Histórico de Guipúzcoa venía justificada por las peculiaridades organizativas de la propia Hacienda Foral guipuzcoana, en la medida en que, en ella, la Inspección únicamente propone la práctica de liquidaciones, a diferencia de la Inspección en territorio común, que las practica. Sin embargo, dicho pronunciamiento, aun cuando hace una amplia referencia a la STS 26 de enero de 2012 (Rec.4318/2008), no resulta determinante a los efectos de la cuestión que nos ocupa, toda vez que se limita a confirmar la sentencia de esta Sala que sostiene, que el territorio histórico es competente para regular las peculiaridades procedimentales que resulten necesarias para adaptar el procedimiento común a su propia realidad organizativa, criterio al que considero ajustado el artículo 144.2 de la NFGT de Guipúzcoa, pero no para regular un procedimiento distinto al margen de sus peculiaridades organizativas.

Pues bien, en atención a dicho estado de la jurisprudencia, la Sala se ratifica en su posición, y concluye que en el supuesto de autos resulta de directa aplicación el art. 131-d) de la LGT, y ello porque las sentencias anteriormente citadas vienen referidas a la Comunidad Foral de Navarra y, fundamentalmente, porque la STS 26 de enero de 2012 es de fecha posterior, y da una respuesta directa a la cuestión planteada en el marco del ordenamiento de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable.

A partir de dicha conclusión, se suscita la cuestión de si la Sala puede inaplicar la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, o bien, ha de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal Constitucional».

La doctrina anterior nos sirve para poner de manifiesto que es posible aplicar la doctrina general del Consejo Consultivo de Canarias sobre la revisión de oficio, aun cuando se trate de un procedimiento regulado en el art. 217 de la LGT, porque los rasgos esenciales del procedimiento de revisión de oficio son comunes a todos los procedimientos, siendo de aplicación supletoria la Ley 39/2015, de procedimiento administrativo común, respecto de los procedimientos especiales en materia tributaria (DA 1ª de la Ley 39/2015).

## V

1. Pasando a analizar el fondo de la cuestión, procede de entrada reiterar, una vez más, el carácter excepcional de la revisión de oficio. Se parte de que el procedimiento de revisión de oficio es un procedimiento excepcional, para vicios muy graves, de aplicación restrictiva. Numerosas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, entre las que cabe citar las de 17 de junio de 1987; 13 de octubre de 1988; 22 de marzo de 1991; 5 de diciembre de 1995; 6 de

marzo de 1997; 26 de marzo de 1998; 23 de febrero de 2000; 5 de diciembre de 2012; 30 junio de 2004; 20 julio de 200; de 2 febrero de 2006, han sentado una consolidada doctrina jurisprudencial.

El Consejo Consultivo de Canarias, como resultaba obligado, ha recogido esta doctrina, como se expresa entre otros en los DDCC 422/2016 y 156/2017:

«Puesto que la nulidad absoluta, radical o de pleno derecho constituye el grado máximo de invalidez de los actos administrativos que contempla el ordenamiento jurídico, el procedimiento de revisión de oficio no es la vía para constatar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto administrativo, sino que está reservado exclusivamente para determinar aquellas infracciones que constituyan, por su cualificada gravedad, un supuesto de nulidad plena, previsto en el artículo 62.1 LRJAP-PAC (actualmente, art. 47.1 LPACAP); de modo que únicamente puede ser declarada en situaciones excepcionales que han de ser apreciadas con suma cautela y prudencia, sin que pueda ser objeto de interpretación extensiva, según afirma reiteradamente la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo».

2. Para abordar la concreta cuestión que se plantea, procede en primer lugar tener en cuenta la doctrina sobre la aplicación del principio de igualdad al caso en cuestión.

Procede tener que recordar, en primer lugar, el criterio general al respecto proclamado desde una ya veterana jurisprudencia por el Tribunal Constitucional. Los rasgos esenciales de la doctrina del TC sobre esta cuestión, pueden encontrarse sintetizados en la STC 253/2004, de 22 de diciembre, FJ 5, la cual, por remisión a la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 4 a), se pronuncia en los términos siguientes:

«a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el

legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

3. En cuanto a la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicable al caso, un abultado número de Sentencias han sentado una consolidada doctrina sobre la aplicación del principio de igualdad.

La STS 251/2018, de 19 de febrero, en el recurso 122/2016, estima un recurso de casación por interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 5 de octubre de 2016. Se trata de una revisión de oficio planteada por el art. 217.1 e) de la LGT (prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido), en la que el Tribunal desestima la demanda por este concreto motivo, pero estima la misma, por el motivo del artículo 217.1 a) de la LGT (lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional), al entender que se produce la vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley. El Tribunal Supremo casa y anula la sentencia por entender que el Tribunal Superior de Justicia de Galicia no puede estimar la pretensión por un motivo distinto al suscitado por las partes, sin plantear la tesis a que se refiere el art. 33 y 65 de la Ley 29/1998 Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, pero no entra en el fondo de la cuestión debatida. En el dictamen del Consejo Consultivo de Galicia 573/2013, dictado con ocasión del mismo expediente de revisión de oficio, se considera ajustada a derecho la propuesta de resolución que desestima la misma, ya que se parte de que aunque haya una identidad sustancial en el fondo de la cuestión debatida entre dos contribuyentes, no se puede apreciar vulneración del derecho fundamental de igualdad en la aplicación de la Ley, cuando el motivo por el que se desestima la reclamación económico administrativa de uno de ellos, no es de carácter subjetivo, sino basado en causa objetiva y abstracta.

Esta doctrina la podemos trasladar al supuesto analizado en este caso, en el que la causa por la que antes dos supuestos sustancialmente iguales, en un caso el TEAR estima la reclamación económico administrativa de una de las entidades que forman la UTE, y en otro, la inadmite por extemporánea, no se debe a una razón discriminatoria o arbitraria, sino a la aplicación estricta de las normas de procedimiento aplicables, que fijan en un mes el plazo para la interposición de las reclamaciones económico administrativas (235.1 de la LGT).

4. Por otro lado, para la adecuada solución jurídica de este asunto podemos traer a colación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo (Sentencia de 11 de diciembre 2015) a propósito del supuesto de extensión de efectos de sentencias en materia tributaria, previsto en el art. 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Señala el art. 110 de la referida Ley:

Artículo 110.

«1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.

b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.

c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.

2. La solicitud deberá dirigirse directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos.

3. La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 de este artículo.

4. Antes de resolver, en los veinte días siguientes, el Secretario judicial recabará de la Administración los antecedentes que estime oportunos y, en todo caso, un informe detallado sobre la viabilidad de la extensión solicitada, poniendo de manifiesto el resultado de esas actuaciones a las partes para que aleguen por plazo común de cinco días, con emplazamiento en su caso de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión. Una vez evacuado el trámite, el Juez o Tribunal resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate.

5. El incidente se desestimarán, en todo caso, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Si existiera cosa juzgada.

b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.

c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo.

6. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso.

7. El régimen de recurso del auto dictado se ajustará a las reglas generales previstas en el artículo 80».

Vemos, pues, que las sentencias dictadas en materia tributaria se podrán extender a otros sujetos que se encuentren en idéntica situación jurídica, si se cumplen una serie de requisitos; pero el propio precepto se encarga de aclarar que no se encuentran en la misma situación jurídica aquellos interesados para los que se hubiera dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuera consentida y firme por no haber promovido los recursos contencioso-administrativo pertinentes. Esta doctrina se puede aplicar *mutatis mutandi* al presente supuesto de revisión de oficio, en el que podemos interpretar que no hay identidad de situaciones jurídicas, y por tanto, lesión del derecho fundamental de igualdad, cuando un contribuyente no ha interpuesto, pudiendo hacerlo, la correspondiente reclamación económico administrativa en plazo.

Así, la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre 2015 señala:

«A este respecto cabe señalar como la aplicación de la revisión de actos nulos de materia tributaria, configurada como una vía completamente extraordinaria y restrictiva, (...).

Ahora bien, la necesidad de "limpiar" el ordenamiento jurídico de aquellos de sus elementos que, por su radical oposición al mismo, no deben permanecer en su seno, desaparece cuando, sin encontrarse en juego otros valores superiores o intereses legítimos que deban tutelarse, el destinatario los consiente y permanece quieto, sin acudir a los medios de reacción que el sistema le ofrece o sin agotarlos. La razón se encuentra en otro principio general del Derecho, que prohíbe actuar en contra de los propios actos y que se encuentra también al servicio de la estabilidad de las relaciones jurídicas. En las indicadas circunstancias, el destinatario de un acto nulo de pleno derecho que lo consiente no puede

después, transcurrido el tiempo y cuando han caducado los cauces precisos para defenderse, pedirle a la Administración que haga lo que él no hizo y lo revise de oficio.

(...)

Las sentencias de 20 y 23 de junio de 2014 (casaciones 694 y 873 de 2013) recuerdan nuestra doctrina en materia de extensión de los efectos de sentencia, reiterando el contenido de la sentencia de 6 de febrero de 2007 (casa. 1698/2005) que resume la posición de la Sala.

En esa sentencia dijimos: "Quinto.- El artículo 110 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo regula la figura de la denominada "extensión de efectos" de toda sentencia firme dictada en dicho orden jurisdiccional, en materias de personal o tributaria, cuando la resolución judicial reconozca una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas que podrá extenderse a otras siempre que concurren las circunstancias que establece tal precepto, de las que ha de destacarse la identidad de situaciones jurídicas entre los favorecidos por el fallo y los interesados en la citada extensión de efectos de la sentencia.

La L.O. 19/2003, de 23 de diciembre, dio nueva redacción a dicho art. 110 de la Ley Jurisdiccional, añadiendo junto al requisito de identidad de situaciones jurídicas una nueva condición, consistente en la obligada desestimación del incidente de extensión de efectos, en todo caso, cuando ..." para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso- administrativo" (art. 110.5.c).

Antes de la modificación del precepto surgió el debate de si resultaba o no aplicable la figura de la extensión de efectos en supuestos de "acto consentido y firme", que llegó hasta el Tribunal Supremo, cuya Sección Séptima, en varias sentencias dictadas en fechas posteriores a la modificación del precepto pero en supuestos planteados con anterioridad a la nueva regulación, aplicó como causa de desestimación del incidente de extensión de efectos la falta de identidad de supuestos, haciendo derivar la falta de este requisito del aquietamiento del interesado frente al acto administrativo desfavorable.

Así la sentencia de 12 de enero de 2004, seguida por otras posteriores, desestima el recurso de casación 215/01, interpuesto contra un Auto del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que había inadmitido el incidente, en materia de personal, al considerar que no existía identidad entre la situación de quienes recurrieron en vía administrativa y quienes no lo hicieron, confirmando la diferencia entre los que recurren y los que no lo hacen.

En la misma línea, otras sentencias posteriores, como la de 8 de marzo de 2005, apreció también la falta de la necesaria identidad de situaciones jurídicas cuando el solicitante de la extensión de efectos, a diferencia del favorecido por la sentencia, no interpuso recurso contencioso-administrativo contra un determinado acto administrativo. A pesar de que la sentencia cuenta con un voto particular que considera no aplicable, antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, la excepción de acto firme y

consentido, la mayoría fija el criterio de entender como situación jurídica distinta de la reconocida en el fallo la de quien no recurre la actuación administrativa que le afecta y se limita a solicitar la extensión de efectos de la sentencia que reconoce una determinada situación idéntica a la suya.

Otra sentencia similar de la referida Sección Séptima es la de 25 de enero de 2006, aunque cuenta con dos votos particulares.

Sexto.- En relación con la materia tributaria, esta Sección, en sentencia de 21 de diciembre de 2006, recurso de casación núm. 4810/2001, llegó a la misma conclusión declarando que:

"El art. 110 de la Ley Jurisdiccional (antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre), ha de interpretarse de forma restrictiva, y además en relación con los principios generales que consagra la Ley Jurisdiccional, entre ellos los de seguridad jurídica, por lo que no podrá ser una vía indirecta para modificar un acto firme.

En el presente caso, el solicitante de la extensión de los efectos de las sentencias que le favorecían había interpuesto recurso contencioso-administrativo contra los correspondientes Acuerdos del Tribunal Económico Regional, que habían confirmado las liquidaciones practicadas por la Inspección, que le afectaban si bien el propio Tribunal Superior de Justicia había dictado sentencia con anterioridad, declarando la inadmisibilidad del recurso por extemporáneo.

Es cierto que entre los motivos de la desestimación del incidente no figuraba, en la redacción original del precepto, la existencia de acto firme y consentido para el interesado, y que durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley aprobado por el Gobierno, que dio lugar a la ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se suprimió el requisito de "que sobre la materia no se hubiera dictado una resolución administrativa que habiendo causado estado haya sido consentida por los interesados por no haberse interpuesto contra ella recurso contencioso-administrativo en tiempo y forma", pero no lo es menos que es principio fundamental que preside el recurso contencioso-administrativo la imposibilidad de recurrir contra actos consentidos por no haber sido impugnados en tiempo y forma, principio que tiene su expresión en el art. 28 de la Ley de la Jurisdicción.

El párrafo tercero del apartado V de la Exposición de Motivos de la Ley 29/1998 justifica el mantenimiento de esta causa de inadmisión del recurso contencioso-administrativo por 'elementales razones de seguridad jurídica, que no sólo deben tenerse en cuenta a favor del perjudicado por un acto administrativo, sino también en favor del interés general y de quienes puedan resultar individual o colectivamente beneficiados o amparados por él', añadiendo que, aunque la subsistencia de esta causa de inadmisión, constituye un 'relativo sacrificio a la tutela judicial', nos hallamos ante una 'opción razonable y equilibrada', si se tiene en cuenta que aquélla es menos gravosa que anteriormente como consecuencia de la

ampliación del plazo de interposición del recurso administrativo de alzada, de la falta de eficacia que la legislación en vigor atribuye, sin límite temporal alguno, a las notificaciones defectuosas y de la ampliación de las potestades administrativas de revisión de oficio.

Nada autoriza a entender que este principio básico del orden jurisdiccional contencioso-administrativo no resulta aplicable en el supuesto del art. 110 de la Ley Jurisdiccional, pues otra interpretación significaría establecer distinto régimen en el supuesto de extensión de los efectos de la sentencia, y quedaría sin justificación el distinto trato que recibiría quien vio desestimada previamente por sentencia una pretensión idéntica. La reforma de la Ley Orgánica 19/2003 ha clarificado la situación, sin que pueda interpretarse que el propósito del legislador fuese el de modificar el criterio respecto de la regulación primitiva."

Por otra parte, sobre la exigencia de la identidad procesal, también nos hemos pronunciado en la sentencia de 24 de abril de 2007, cas. 2293/2002, que se refería a un supuesto en el que se había denegado la extensión de efectos de una sentencia dictada por el concepto de tasa Fiscal sobre el Juego, resolución que se confirma porque, a diferencia de lo que había sucedido en el caso de la sentencia dictada, la resolución negativa de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas no fue impugnada en vía judicial, quedando firme la resolución dictada en la reclamación económico-administrativa».

5. La propuesta de resolución concluye que la resolución y liquidación tributaria cuya declaración de nulidad pretende la interesada no incurren en la causa de nulidad tipificada en el art. 217.1 a) de la Ley General Tributaria, al no haber interpuesto la entidad reclamante la reclamación económica administrativa en plazo, a diferencia del otro socio de la UTE.

La nulidad se fundamenta, según el solicitante, en el art. 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al haber obtenido el otro socio de la UTE, la entidad (...), la estimación por resolución del TEAR de 28 de abril de 2017, de su reclamación económica administrativa, interpuesta en plazo, la cual anula la liquidación del ITPAJD, y haber sido inadmitida la reclamación económico administrativa de (...), bajo los mismos presupuestos de hecho.

Los argumentos del TEAR para estimar la reclamación económica administrativa interpuesta por la entidad julio contra la liquidación provisional son:

- El incorrecto método de valoración de la base imponible del Impuesto, debiendo acudir al art. 13.3 c) del Real Decreto 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, sin que sea aplicable el art. 13.4. Para la determinación del impuesto aplicable a la constitución de una

concesión administrativa se debe atender al valor neto contable estimado de los bienes revertibles a la fecha de reversión más los gastos previstos en ésta, debiendo tener en cuenta para el cálculo del valor neto contable, las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto de Sociedades y el porcentaje medio previsto en ellas

- Insuficiente motivación de la causa de regularización y la necesidad de determinar la base imponible en el curso de un procedimiento de inspección.

6. A la vista de los antecedentes expuestos, y teniendo en cuenta la citada jurisprudencia al respecto, podemos concluir que la razón por la que el TEAR adopta decisiones aparentemente contradictorias sobre el mismo asunto, no obedece a razones arbitrarias o discriminatorias, sino a razones de legalidad, al sujetarse las reclamaciones económico administrativas al plazo de un mes para su interposición (art. 235 LGT). (...) interpuso su reclamación extemporáneamente a diferencia del otro socio de la UTE, la entidad julio, que la interpuso en plazo. De haber interpuesto la entidad solicitante de la revisión de oficio su reclamación económico administrativa en plazo habría obtenido igualmente una resolución favorable a sus intereses, por lo que entendemos que no se produce la vulneración del derecho fundamental de igualdad en la aplicación de la ley, por no existir dos presupuestos de hecho idénticos y haber tenido la entidad reclamante la oportunidad de interponer la reclamación económico administrativa en el plazo legalmente habilitado para ello.

No concurren, en consecuencia, las alegadas causas de nulidad, por lo que procede desestimar la revisión de oficio instada.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución se considera conforme a Derecho. Procede emitir dictamen desfavorable a la revisión de oficio instada.