



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 510/2018

(Sección 2ª)

La Laguna, a 15 de noviembre 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 (...), (...), (...) y (...), al objeto de que se declare la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones complementarias giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria en concepto de Sucesiones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, dimanantes del expediente de comprobación limitada n.º 20090000256411 (EXP. 490/2018 RO)*.*

FUNDAMENTOS

I

1. El objeto del presente dictamen, solicitado por la Sra. Consejera de Hacienda, es la Propuesta de Resolución de un procedimiento de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones complementarias giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria en concepto de Sucesiones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en concepto de Sucesiones, dimanantes del expediente de comprobación limitada n.º 20090000256411, solicitada conjuntamente por (...), (...) y (...), al entender lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, por aplicar cuotas diferentes a los sujetos pasivos con un mismo objeto tributario, por vicios formales que han producido indefensión y por haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, lesionando un derecho fundamental.

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.

* Ponente: Sr. Belda Quintana.

Además, según el art. 217.4 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en garantía de los principios de legalidad y seguridad jurídica, se precisa que el dictamen de este Consejo sea favorable a la declaración pretendida, esto es, no podrá efectuarse tal declaración de nulidad en el caso de que el Dictamen sea desfavorable a la misma.

3. El presente procedimiento de revisión de oficio, a instancia de parte, ha sido tramitado por la Agencia Tributaria Canaria (Subdirección de Gestión Tributaria); la Propuesta resolutoria ha sido formulada por la Directora de dicha Agencia y la resolución será dictada por la Consejera de Hacienda, conforme dispone art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria (aprobado por Decreto 152/2014, de 18 de diciembre).

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 art. 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.

4. El plazo máximo para notificar la resolución expresa será de un año -plazo ya superado- desde que se presentó la solicitud por los interesados, según preceptúa el art. 217.6 LGT, circunstancia que no provoca la caducidad del procedimiento porque se inició a instancia de los interesados [arts. 217.6 LGT y 106.5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP)]. No obstante, en virtud de lo dispuesto en los arts. 30.2, 103.1 y 213.1.a) LGT en relación con el art. 21.1 LPACAP, aun fuera de plazo la Administración está obligada a resolver expresamente.

Al procedimiento de nulidad del art. 217 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 LPACAP, por ser la norma aplicable al tiempo de formular la solicitud (14 de agosto de 2017), no obstante, ser de preferente aplicación la legislación específica en materia tributaria, por mandato de la Disposición Adicional Primera LPACAP.

La doctrina del TS hasta la fecha, 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 sentencia n.º 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.

Esta doctrina nos sirve para poner de manifiesto que es posible aplicar la doctrina general de este Consejo Consultivo sobre la revisión de oficio, aun cuando se trate de un procedimiento regulado en el art. 217 LGT, porque los rasgos esenciales del procedimiento de revisión de oficio son comunes a todos los procedimientos, siendo de aplicación supletoria la LPACAP, respecto de los procedimientos especiales en materia tributaria [Disposición Adicional Primera, apartado 2 a) LPACAP].

Son asimismo aplicables, en cuanto al procedimiento de revisión, los arts. 4 a 6 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RRVA).

II

1. De la documentación obrante en el expediente remitido a este Consejo resulta que los antecedentes relevantes para dilucidar el fondo del asunto son los siguientes:

- Con fecha 16 de octubre de 2009 se presenta por todos los reclamantes, en la Administración Tributaria Canaria, escritura pública de 23 de septiembre de 2009, protocolo 2163 del notario (...), de aceptación y adjudicación de herencia de (...), fallecido el 19 de julio de 2009.

- Con fecha 16 de octubre de 2009 se presenta declaración en modelo 660 y autoliquidaciones correspondientes a cada heredero en el modelo 650.

- Con fecha 13 de agosto de 2013, se notifica por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria a cada uno de los herederos, propuesta de liquidación, comunicándoles por medio de la misma, al amparo de las facultades recogidas en los arts. 136 a 140 LGT, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, que da como resultante un aumento de la base imponible con respecto a la

declarada, con arreglo a lo certificado en el informe de valoración dictado por el perito de la administración con fecha 20 de diciembre de 2012.

- Con fecha 25 de septiembre de 2013 se presenta por cada uno de los herederos, escrito de alegaciones manifestando la disconformidad con las valoraciones resultantes de la comprobación realizada por el perito de la administración, instando la anulación de la propuesta de liquidación. Vistas las alegaciones se solicita por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria al Servicio de Valoración la revisión de los valores asignados a los inmuebles, emitiendo dicho Servicio nuevos informes de fecha 12 de noviembre de 2013 ratificándose en los mismos, dictándose liquidaciones provisionales a cada uno de los herederos por la Administradora de Tributos Cedidos, con fecha 4 de diciembre de 2013.

- Con fecha 3 de enero de 2014, se interpone por una de las herederas, (...) reclamación económico-administrativa ante el TEAR, oponiéndose a la regularización practicada por la Administración de Tributos Cedidos de las Palmas de Gran Canaria por los siguientes motivos:

- Asignársele el mismo valor tanto a la superficie cerrada como a la superficie abierta situada en la terraza del inmueble.

- Por considerar que el valor consignado en la declaración es el valor de mercado certificado en informe por técnico externo.

- Por rechazar el método de comparación utilizado al considerar incorrecto el mismo.

- Se opone al cómputo del ajuar doméstico así como a la valoración de un vehículo con 27 años de antigüedad y finalmente que no se hayan tenido en cuenta los gastos del entierro.

El TEAR dicta resolución el 12 de septiembre de 2014 de la reclamación interpuesta por (...), acordando estimar la misma, por falta de motivación de la comprobación del valor declarado de los inmuebles integrantes de la herencia, por el perito de la Administración, anulando las comprobaciones de valores sobre bienes inmuebles efectuadas, así como la liquidación impugnada, ordenando la retroacción de las actuaciones al momento de notificación de la correspondiente propuesta de liquidación, y reconociendo el derecho a la devolución de lo ingresado.

- Con fecha 3 de diciembre de 2014 se presenta escrito ante la Administración Tributaria Canaria por todos los herederos no reclamantes ante el TEAR, solicitando tener en cuenta el fallo del citado Tribunal en la reclamación de (...) y se deje sin

efecto las liquidaciones complementarias giradas en el expediente de sucesiones n.º 20090000256411. La Administración acusó recibo de los citados escritos, considerando que pretendían promover la iniciación del procedimiento especial de revocación previsto en el art. 219 LGT, reiterando que dicha comunicación no constituye ningún acto administrativo, ni un acto de trámite cualificado, y que de conformidad con lo dispuesto en el art. 10.1 RRVA, el inicio del procedimiento de revocación es una facultad concedida a la Administración quedando exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito.

2. El procedimiento de revisión de oficio, contiene los siguientes trámites relevantes:

- Con fecha 14 de agosto de 2017 se interpone conjuntamente por (...) y (...) y por (...), al ser todos interesados en el mismo expediente, escrito en el que solicitan sea anulado el expediente de liquidación núm. 20090000256411 al entender lesionados derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional por «aplicar cuotas diferentes a los sujetos pasivos con una misma identidad de objeto tributario así como por adolecer de vicios formales que han producido indefensión (...) y por haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido lesionando un derecho fundamental».

- Con fecha 14 de marzo 2018 se emite por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas informe sobre procedencia de la nulidad instada por los interesados

- En relación con el recurso de revisión instado, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 217.4 LGT y en el art. 5.4 RRVA, se notifica a los reclamantes (...) el 23 de marzo de 2018, (...) el 22 de marzo de 2018, julio el 20 de marzo de 2018 y a (...) el 19 de marzo de 2018 la apertura del trámite de audiencia, 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 que puedan alegar lo que estimen pertinente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que acrediten sus alegaciones y que puedan ser relevantes para la Resolución del Procedimiento de nulidad que se está desarrollando.

- Con fecha 26 de abril de 2018, se presenta por (...) con DNI (...), en representación de (...), (...), (...) y (...) y en cumplimiento del trámite de audiencia concedido, escrito de alegaciones reiterando lo anteriormente solicitado «rogando se

proceda a anular la primera valoración (...) procediendo a la devolución de los importes abonados (...)

- Con fecha 30 de septiembre de 2018 se emite Propuesta de Resolución por la Ilma. Sra. Directora de la Agencia Tributaria Canaria que concluye la no procedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones complementarias dimanantes del expediente de comprobación limitada n.º 20090000256411, giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria, por el concepto de sucesiones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, instada por (...), (...), (...) y (...).

3. 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.

III

1. De acuerdo con la reiterada y constante Doctrina de este Consejo (por todos, Dictámenes 427/2017, de 14 de noviembre, y 155/2018, de 11 de abril), el análisis de la adecuación a Derecho de la declaración de nulidad que se propone exige considerar ante todo que la revisión de oficio de los actos administrativos constituye un cauce excepcional y de carácter limitado, ya que comporta que, sin mediar una decisión jurisdiccional, la Administración pueda volver sobre sus propios actos, dejándolos sin efecto. Por ello ha de ser necesariamente objeto de una interpretación restrictiva.

En este sentido, como tantas veces se ha señalado por este Consejo Consultivo y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha de recordarse que la revisión de oficio supone el ejercicio de una facultad exorbitante por parte de la Administración para expulsar del ordenamiento jurídico actos firmes en vía administrativa que adolecen de vicios especialmente graves, en cuya aplicación se ha de ser riguroso por implicar un conflicto entre dos principios generales del derecho: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. De aquí que no cualquier vicio jurídico permita acudir sin más a la revisión de oficio, sino que ella solo es posible cuando concurra de modo acreditado e indubitado un vicio de nulidad de pleno derecho de los legalmente previstos, cuyos presupuestos no pueden entenderse de manera amplia, sino restrictiva (Dictámenes de este Consejo 438 y 446/2016, de 27 de diciembre, 23/2017, de 24 de enero, 43/2017, de 8 de febrero, 79/2017, de 15 de marzo, que reiteran anteriores pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

Sobre este particular, y en relación con los procedimientos de revisión de oficio en el ámbito tributario, el Tribunal Supremo se manifiesta en el mismo sentido cuando señala lo siguiente:

«1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del artículo 217 LGT), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere (artículo 217.4 LGT, segundo párrafo). 2. Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT». (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011, FJ 3º; ES: TS:2013:3083). En consecuencia, al igual que sucede en el procedimiento administrativo común, el procedimiento de revisión de oficio en materia tributaria debe ser abordado con talante restrictivo (STS de 18 de diciembre de 2007, FJ 6º).

La declaración de nulidad ha de analizarse, pues, partiendo de este carácter restrictivo de los motivos de nulidad, pues la revisión de oficio no es en modo alguno un cauce para decidir cuestiones que debieran haber sido resueltas por las vías de impugnación ordinarias.

2. El Tribunal Supremo, en supuesto sustancialmente igual al supuesto de hecho que da origen a la revisión de oficio que se analiza, mediante 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 actos planteada por el art. 217.1.e) 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 art. 217.1.a) 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. 33.2 y 65.2 de la Ley 29/1998 Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y 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 enjuiciado en este caso, en el que la causa por la que ante dos supuestos sustancialmente iguales, en un caso el TEAR estima la reclamación económico administrativa de una de las herederas en el Impuesto de Sucesiones, en relación con el acto de comprobación de valor y subsiguiente liquidación y no revisa respecto al resto de los herederos, 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 LGT). (...) presentó en tiempo y forma reclamación económico administrativa contra el acto de comprobación de valores y su correspondiente liquidación, que fue estimada. El resto de los herederos dejaron ganar firmeza al acto administrativo, no interponiendo reclamación económico administrativa contra la comprobación de valor y sus correspondientes liquidaciones.

Para la adecuada solución jurídica de este asunto podemos traer a colación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo 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 desestimarà, en todo caso, cuando concurra 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. Si bien esta doctrina se refiere al ámbito jurisdiccional, lo cierto es que las consecuencias en ella previstas son las mismas en el ámbito administrativo, de tal forma que como en el presente supuesto en el 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, no procede la extensión de efectos pretendida.

En este mismo sentido se pronuncia la STS de 11 de diciembre de 2015, con cita, entre otras muchas, de las SSTS de 20 y 23 de junio de 2014 (casaciones 694 y 873 de 2013), que reiteran el contenido de la STS de 6 de febrero de 2007 (casación 1698/2005), que resume la posición de la Sala sobre la doctrina en materia de extensión de los efectos de la sentencia.

3. Los rasgos esenciales de la Doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en la aplicación de la Ley, 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 (LA LEY 2500/1978), 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».

Así pues, conforme a la trascrita doctrina, el principio de igualdad, que vincula al legislador, no impide que éste establezca diferencias de trato, siempre que encuentren una justificación objetiva y razonable, valorada en atención a las finalidades que se persiguen por la ley y a la adecuación de medios a fines entre aquéllas y éstas. De esta forma, el derecho a la igualdad en la Ley obliga al legislador a no diferenciar en la norma situaciones que sean sustancialmente iguales y a establecer una adecuada proporcionalidad entre las diferencias que la norma reconoce y las consecuencias jurídicas que a ellas han de anudarse.

Comenzando nuestro análisis por la denunciada lesión del art. 14 CE importa recordar una vez más que, según es doctrina constitucional consolidada, que está resumida entre otras muchas en la más reciente STC 184/2007, de 10 de septiembre, FJ 2, para poder comprobar la lesión del principio de igualdad en la aplicación judicial de la ley es preciso que concurren los siguientes requisitos:

«a) La acreditación de un *tertium comparationis*, puesto que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial dictadas en casos sustancialmente iguales pero resueltos de forma contradictoria.

b) La identidad de órgano judicial, entendiéndose por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerarse cada una de éstas como órgano jurisdiccional con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley. Esta exigencia permite valorar si la divergencia de criterio expresada por el juzgador es fruto de la libertad de apreciación del órgano jurisdiccional en el ejercicio de su función juzgadora (art. 117.3 CE) y consecuencia de una diferente apreciación jurídica de los supuestos sometidos a su decisión, o, por el contrario, un cambio de valoración del caso puramente arbitrario, carente de fundamentación suficiente y razonable.

c) La existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de «la referencia a otro» exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo.

d) Finalmente la ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, bien lo sea para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, bien lo sea con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició. Como también está dicho en esa misma doctrina, la razón de esta exigencia estriba en que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, en conexión con el principio de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), obliga a que un mismo órgano jurisdiccional no pueda cambiar caprichosamente el sentido de sus decisiones adoptadas con anterioridad en casos sustancialmente iguales sin una

argumentación razonada de dicha separación que justifique que la solución dada al caso responde a una interpretación abstracta y general de la norma aplicable y no a una respuesta *ad personam*, singularizada. Lo que negativamente significa que no podrá apreciarse la lesión de este derecho fundamental cuando el cambio de criterio responda a una vocación de generalidad, ya sea porque en la resolución se explicitan las razones que lo motivan o porque así se deduzca de otros elementos de juicio externos, como pueden ser significativamente posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta en la Sentencia impugnada, que permitan apreciar dicho cambio como solución genérica aplicable en casos futuros y no como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a casos anteriores resueltos de modo diverso».

4. La nulidad se fundamenta, según los solicitantes, en el art. 217.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vulneración del derecho fundamental de igualdad, al haber obtenido una de las herederas ((...)) la estimación por resolución del TEAR el 12 de septiembre de 2014, de su reclamación económica administrativa, interpuesta en plazo, la cual anula las comprobaciones de valores sobre bienes inmuebles efectuadas, así como la liquidación impugnada, ordenando la retroacción de las actuaciones al momento de notificación de la correspondiente propuesta de liquidación, y reconociendo el derecho a la devolución de lo ingresado, mientras que al resto de herederos que no impugnaron, no se les reconoce el derecho a la revisión de sus correspondientes liquidaciones.

A la vista de todo lo expuesto, podemos concluir que la existencia de decisiones contradictorias sobre el mismo asunto, no obedece a razones arbitrarias o discriminatorias, sino a razones de legalidad, al sujetarse las reclamaciones económicas administrativas al plazo de un mes para su interposición (art. 235 LGT). (...) interpuso su reclamación económica administrativa en plazo contra el acto de comprobación de valor y subsiguiente liquidación, mientras que el resto de herederos dejaron que sus liquidaciones adquirieran firmeza derivadas de aquel expediente de comprobación de valor. Así pues, el aquietamiento tiene como consecuencia jurídica la firmeza del acto administrativo y la posición de los interesados no es igual que la de la contribuyente que sí impugnó su liquidación en tiempo y forma. De haber interpuesto todos los herederos sus reclamaciones económicas administrativas en plazo habrían obtenido igualmente una resolución favorable a sus intereses, por lo que se considera que no se produce la vulneración del derecho fundamental de igualdad en la aplicación de la ley, por no existir presupuestos de hecho idénticos y haber tenido los solicitantes de la revisión de los actos administrativos de liquidación

tributaria de referencia, la oportunidad de interponer sus reclamaciones económico administrativas en el plazo legalmente habilitado para ello.

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que desestima la declaración de nulidad de las liquidaciones complementarias dimanantes del expediente de comprobación limitada n.º 20090000256411, giradas por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria, por el concepto de sucesiones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, resulta conforme a Derecho.