



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 2 4 4 / 2 0 2 2

(Sección 2.ª)

San Cristóbal de La Laguna, a 21 de junio de 2022.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución de un procedimiento de revisión de oficio iniciado a instancias de (...), en representación de la entidad (...) por el que solicita la nulidad de la liquidación núm.01624862010031, por importe de 2.833.924,74 euros, dictada por Resolución de 29 de septiembre de 2014, de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, dimanante del expediente núm.2010162486, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en materia de transmisiones y derechos reales sobre inmuebles rústicos (EXP. 195/2022 RO)\*.*

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

### I

1. Por el Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias, se solicita Dictamen preceptivo de este Consejo Consultivo en relación con la Propuesta de Resolución del procedimiento de nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 01624862010031, por importe de 2.833.924,74 euros, dictada por Resolución de 29 de septiembre de 2014, de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, dimanante del expediente núm.2010162486, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en materia de transmisiones y derechos reales sobre inmuebles rústicos, procedimiento instado el 11 de enero de 2016 por (...), en representación de la entidad (...), en su calidad de Administradora única de dicha entidad.

2. La legitimación del Sr. Consejero para solicitar el Dictamen, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y su preceptividad, resultan de los arts.

\* Ponente: Sra. de León Marrero.

11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación, el primer precepto, con el art. 217.4, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), siendo de aplicación supletoria la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por ser la legislación vigente en el momento del inicio del procedimiento (LRJAP-PAC).

3. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación, como se ha indicado, entre otras normas, lo dispuesto en la LGT y en su normativa de desarrollo, constituida, en este caso, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Asimismo, en cuanto al procedimiento, resultan de aplicación lo dispuesto en los arts. 4 a 6 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).

4. La competencia para dictar la Resolución en este expediente corresponde al Consejero de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, al disponer el art. 7.2.a) del Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria (ATC), 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»*.

5. Ha transcurrido el plazo máximo para notificar resolución expresa de un año desde que se presentó la solicitud por la interesada. Al ser un procedimiento iniciado a instancia de parte, el transcurso del plazo sin dictar resolución no producirá la caducidad del procedimiento, sino que únicamente se puede entender la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado (art. 217.6 LGT).

No obstante, aun transcurrido el plazo, y sin perjuicio de los efectos administrativos y en su caso económicos que ello pueda comportar, sobre la Administración sigue pesando el deber de resolver expresamente (art. 103.2 LGT)

6. No se aprecia la existencia de deficiencias formales que, por producir indefensión a la interesada, obsten un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada.

## II

En cuanto a los hechos de los que trae causa la presente revisión de oficio, son los siguientes:

1. La entidad (...) procedió a elevar su capital social en Junta General celebrada el 25 de marzo de 2010. Uno de los socios que adquiere participaciones sociales con motivo de dicho aumento es (...), que en pago de las participaciones suscritas aporta en pleno dominio a (...) una finca que consta en la escritura por la que se eleva a público el Acuerdo Societario, como «62,70831% rústica», valorada en la escritura en 93.800 euros, aunque aparece gravada con una hipoteca por la que responde de un principal de cuarenta millones de euros. La entidad beneficiaria de la ampliación de capital procedió a liquidar el impuesto sobre operaciones societarias por el concepto de ampliación de capital, mediante la presentación de la autoliquidación del modelo 600, sin observar la existencia de ningún otro hecho imponible susceptible de ser gravado en tal operación.

2. El 19 de febrero de 2014, la Administración Tributaria Canaria requirió cierta información a la mercantil consistente en

- Informe de las deudas superiores a 50.000,00 € contraídas en el ejercicio 2010, con expresión detallada de su origen e importe, así como NIF y razón social o nombre y apellidos del acreedor.

- Justificantes de las operaciones indicadas en el apartado anterior.

3. El 28 de abril de 2014 se notifica Propuesta de Resolución de procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración Tributaria Canaria, en la que se indica que la entidad (...) ha presentado el modelo de autoliquidación 600, para liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) en su modalidad de operaciones societarias por el hecho imponible derivado de la ampliación de capital de la referida entidad. Pero se señala además que la referida operación comporta dos convenciones diferentes: una, la ampliación de capital, operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias por la que se ha liquidado y otra, la asunción de deudas que acepta la entidad como consecuencia de la adquisición de la finca hipotecada, que tributa por ITP, modalidad operaciones onerosas.

4. El 22 de mayo de 2014, se efectúan alegaciones por la contribuyente en las que manifiesta no estar conforme con el criterio de la Administración por cuanto «una única convención se ha realizado, y es la ampliación de capital de la sociedad,

*operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, con independencia de las posibles exenciones que resulten de aplicación a la operación».* Asimismo, se argumenta que el valor asignado a la base imponible está estimado sin fundamentación. Se indica además que no se señala en la Propuesta si la Administración ha iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de comprobación de valores.

5. El 29 de septiembre de 2014 se dicta Resolución del procedimiento de comprobación limitada por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas en el mismo sentido de la Propuesta, siendo la misma notificada el 1 de octubre de 2014.

6. Con fecha 3 de noviembre de 2014, la interesada interpuso recurso de reposición contra la citada Resolución de la Administradora de Tributos Cedidos, con reserva del derecho a la tasación pericial contradictoria, y en el que se insiste que se ha realizado una única convención, que resulta imposible conocer el procedimiento tributario que se ha iniciado y que el valor asignado como base imponible está estimado sin fundamentación.

7. En fecha 14 de noviembre de 2014, la interesada presenta escrito solicitando la suspensión de la ejecución del acto administrativo hasta que el mismo devenga firme.

8. Con fecha 18 de noviembre de 2014 se dicta por la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria, Resolución del recurso de reposición interpuesto por el obligado tributario, de carácter desestimatorio. Dicho recurso fue notificado por sede electrónica tras dos intentos infructuosos de notificación en el domicilio de la interesada en dos días diferentes.

9. Con fecha 11 de enero de 2016, se presenta por la interesada *«recurso de revisión»* solicitando la nulidad de pleno derecho con base en el art. 118.1 LRJAP-PAC, art. 217.e) LGT, por entender que se ha incurrido en error de hecho resultante de los documentos incorporados al expediente y porque han aparecido documentos de valor esencial para la resolución del asunto posteriores que evidencian el error de la resolución que se recurre. Concretamente el recurso se fundamenta en la improcedencia del procedimiento desplegado, con el consecuente vicio de nulidad de la liquidación emanada del mismo y la sujeción de la operación de transmisión a IGIC (Impuesto General Indirecto Canario) y no a TPO (Transmisiones Patrimoniales Onerosas).

Así, señala la obligada tributaria en el escrito de revisión « (...) la ATC, en un procedimiento inadecuado, liquida TPO sin poder verificar si ésta es la liquidación procedente o si, por el contrario, la operación queda definida dentro del ámbito de aplicación del IGIC, Ley 20/1991. La inadecuada aplicación del procedimiento de comprobación limitada citada supone, por sí, vicio de nulidad para la liquidación practicada, por cuanto que la misma ha sido dictada en un procedimiento de comprobación limitada que no tiene el alcance necesario para la liquidación practicada (...)».

(...) no existe ningún tipo de controversia en el presente expediente en relación con la tributación por operaciones societarias de la ampliación de capital llevada a cabo, es que en relación con la transmisión del inmueble en pago de la asunción de deuda localizada por la Sociedad (...), que es la convención que finalmente queda gravada en la liquidación objeto de este recurso, la transmisión debió quedar dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y no de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», manifestando la interesada que, al tratarse de un bien en pago de la asunción de una deuda se produce la inversión del sujeto pasivo del IGIC, siendo la sociedad beneficiaria de la transmisión la mercantil (...).

10. El Servicio de Inspección de la Agencia Tributaria Canaria constató, tras la solicitud de nulidad interpuesta, que se habían abonado cantidades por IGIC mediante la declaración ocasional, modelo 412, regularizando la operación inicialmente declarada exenta en supuesta aplicación del artículo 25 de la Ley 19/1994, y verificó, además, que el procedimiento iniciado contra la entidad para que abonase las correspondientes cantidades por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas había adolecido de defectos en la notificación.

11. En fecha 27 de octubre de 2016, la Jefa de Servicio de Asistencia Jurídica acuerda declarar la inadmisibilidad a trámite de la solicitud de nulidad de pleno derecho interpuesta por la representante legal de la entidad obligada al pago de la deuda tributaria, por entender que existía una manifiesta carencia de fundamento. En dicho escrito, respecto de la calificación del recurso se señala:

«Tal es así que el recurso extraordinario de revisión que propone inicialmente como vía de impugnación la interesada, tiene su regulación propia para asuntos tributarios en el artículo 244 de la LGT y en el artículo 62 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA), con un órgano competente para resolver, el Tribunal Económico Administrativo Central, diferente del que establece el artículo 118 de la LRJAP -el propio órgano que dictó el acto

que se recurre- y unos supuestos tasados para poder recurrir, diferentes a los establecidos en la normativa administrativa, en particular por cuanto, si bien la circunstancia 2ª del artículo 118.1 a la que alude al contribuyente se asemeja a la contenida en el apartado a) del artículo 244 de la LGT -"que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido"-, sin embargo, la circunstancia 1ª del artículo 118.1 de la LGT a la que también hace referencia la reclamante, no tiene encaje en los supuestos establecidos en la normativa tributaria para el recurso extraordinario de revisión, sino que, en su caso, podría incluirse en el procedimiento que para la rectificación de errores se contempla en el artículo 220 de la LGT y 13 del RGRVA. (...)

Por lo tanto, deduciendo que el carácter del recurso interpuesto viene determinado, en esencia por la alegación referente a la "inadecuada aplicación del procedimiento de comprobación limitada" y la "sujeción de la operación de transmisión al IGIC y no a TPO" la conclusión ha de llevar a entender que se está solicitando la nulidad de pleno derecho con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 217 de la LGT y artículo 4 y ss. del en adelante RGRVA».

En cuanto a la alegación referida al uso de un procedimiento inadecuado, señala la ATC: «En primer lugar, porque parece señalarse en dicho escrito que la Administración tributaria no puede decidir en un procedimiento de comprobación limitada si un determinado hecho imponible debe ser gravado por el concepto TPO del ITPyAJD o por el IGIC. Y en este sentido, tiene reconocido abundantemente la doctrina y la jurisprudencia que las comprobaciones limitadas se extienden a los aspectos formales y materiales de las relaciones, hechos o circunstancias del objeto tributario específico de su comprobación, prácticamente con la única salvedad de que el órgano de gestión no puede examinar la contabilidad -y aun así, podría examinar ésta si los contribuyentes ponen sus libros a su disposición durante las actuaciones del procedimiento-».

12. En fecha 24 de febrero de 2020, se dicta Sentencia recaída en el RCA 5/17 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Las Palmas, que estima parcialmente el recurso interpuesto por la representación de la entidad (...), contra la inadmisión del recurso de revisión interpuesto por dicha entidad por la que solicitaba la nulidad de la liquidación núm. 01624862010031, por importe de 2.833.924,74 euros, dictada por Resolución de 29 de septiembre de 2014 de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, dimanante del expediente núm. 2010162486, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Se transcriben los fundamentos de derecho y fallo de la Sentencia:

«PRIMERO. La cuestión a discernir en el presente procedimiento consiste en determinar si la resolución antes reseñada de la Agencia Tributaria Canaria inadmitiendo a trámite la solicitud de nulidad de que se trata es o no ajustada a derecho, alegando la actora que es nula la resolución de la administración de fecha 18 de noviembre de 2.014 que desestimaba reposición contra la liquidación por concepto de ITPAJD de que se trata, lo que conlleva nulidad de la totalidad del expediente tramitado a partir de la notificación electrónica de dicha resolución, alegando igualmente que es improcedente tributar la ampliación de capital llevada a cabo por la actora en la modalidad de transmisiones patrimoniales al corresponder a tal operación la tributación en concepto de impuesto general indirecto canario, citando en apoyo de su tesis diversa Jurisprudencia.

SEGUNDO. Debe señalarse, en primer lugar, que las partes intervinientes en el presente contencioso efectúan sus respectivas alegaciones como si lo impugnado en el mismo fuese la liquidación tributaria reseñada, la cual es un acto firme que pudo y debió ser revisado a través de los oportunos recursos administrativos y judiciales, cuando realmente el objeto de examen será decidir si procedía admitir a trámite el recurso de revisión y las consecuencias de ello, por lo que no se trata siquiera de determinar si concurrían o no los concretos y tasados supuestos de revisión de oficio contemplados en la ley general tributaria, sino que hay que estar a un momento anterior, para decidir si concurrían datos suficientes para establecer que la petición de inicio del procedimiento era inadmisibile. Por ello, la presente resolución no puede afectar a la legalidad de la liquidación, sino meramente de la decisión de inadmitir a trámite el recurso de revisión, de suerte que en caso de considerar que la misma fue inadecuada, ordenar la continuación del procedimiento, que deberá finalizar por resolución que declare si procede o no la revisión, previo dictamen del Consejo Consultivo de Canarias, siendo ello así en tanto en cuanto no puede la Sala actuar "per saltum" obviando que existe una resolución firme en vía administrativa, no recurrida, entrando en el examen de la misma. Sentado lo anterior, debe indicarse que el procedimiento de revisión es un procedimiento necesario en el que la inadmisión, por previsión expresa del legislador, exige no sólo una valoración de la posible falta de fundamento de la petición de revisión, sino que exige que la misma carezca manifiestamente de tal fundamento. Y es que la inadmisión debe siempre ser de interpretación restrictiva, siendo de tener en cuenta que el legislador no dice que la solicitud pueda inadmitirse tras la correspondiente valoración de su contenido, sino cuando dicha solicitud carezca de fundamentación sin ninguna dificultad interpretativa, es decir, a primera vista, lo que claramente no ocurre en el presente caso, habiendo la actora solicitado con toda claridad la declaración de nulidad de pleno derecho de la repetida liquidación por concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, por entender que procedía tributar en concepto de IGIC, debiendo la administración tramitar el procedimiento y dar una respuesta a dicha pretensión.

*TERCERO. En definitiva, a tenor de lo expuesto resulta que el acto administrativo impugnado inadmite indebidamente a trámite la solicitud de nulidad de la resolución de fecha 29 de septiembre de 2.014, debiendo la agencia tributaria canaria ordenar la tramitación del procedimiento de revisión de oficio por el motivo referido a posible vulneración del art. 217 de la ley general tributaria en relación con el procedimiento de comprobación limitada que finalizó con la liquidación impugnada, sin que pueda la Sala entrar a decidir sobre el fondo de la cuestión propiamente dicho, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso contencioso administrativo, si bien parcial al no proceder la pretendida declaración por la Sala en cuanto a la nulidad de la liquidación de que se trata.*

*CUARTO. A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no procede en el presente caso efectuar condena en costas.*

*Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación:*

*FALLAMOS.*

*Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la mercantil (...) contra la resolución de la Agencia Tributaria Canaria a que se refiere el antecedente primero del presente fallo, la cual declaramos no ajustada a derecho y anulamos, para que se proceda con arreglo a lo expuesto anteriormente. Ello sin imposición de costas».*

13. El 13 de noviembre de 2020, en nombre y representación de la entidad (...), la Administradora de dicha entidad presenta escrito ante la Agencia Tributaria Canaria, «a los efectos de que se consiga la correcta tramitación del procedimiento de revisión de oficio y se valore de forma minuciosa el carácter de urbano del suelo sobre el que versa el procedimiento», adjuntando Informe Técnico IT170407-S03, del Perito colegiado con el n.º (...) del Colegio Oficial de Ingenieros Industriales de Canarias Oriental, y licencias urbanísticas expedidas por el Ayuntamiento de Yaiza el 5 de diciembre de 2006 y el 8 de agosto de 2007, documentación que, a juicio de la citada Administradora, acreditan el carácter urbano de la finca.

14. Atendiendo a los criterios de la citada Sentencia, se continúa el procedimiento de revisión de oficio por el motivo referido a la posible vulneración del art. 217 LGT,

15. En fecha 2 de febrero de 2021, se concede el trámite de audiencia a la interesada según lo dispuesto en el art. 217.4 LGT y 5.3 RGRVA, compareciendo el día 11 de febrero de 2021 en las dependencias de Delegación Insular de Lanzarote de la Agencia Tributaria Canaria, el representante de la entidad (...), a quien se pone de

manifiesto el expediente administrativo. El 24 de febrero del mismo año, el citado representante retira copia completa de dicho expediente.

16. (...), actuando ya en nombre y representación y en calidad de administradora única de la citada mercantil (...), formula sus alegaciones con fecha de 15 de marzo de 2021 -tras solicitar ampliación de los plazos para presentar alegaciones el día 18 de febrero de 2021, ampliación que es concedida el día 22 de enero del mismo año por el órgano competente de la Agencia Tributaria Canaria, hasta el día 16 de marzo de 2021-.

17. En resumen, señalan las alegaciones que el trámite de notificación de la Resolución de 18 de noviembre 2014, desestimatoria del Recurso de Reposición interpuesto por esta parte contra la anterior Resolución liquidatoria de 9 septiembre de 2014 dictada por la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, vulneró los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), a no padecer indefensión (art. 24.1 CE) y a la defensa frente a lo acordado en dicha Resolución (art. 24.2, párrafo primero, CE), derechos que deben ser reparados declarando la nulidad del acto de notificación edictal. Por lo que solicita que se decrete la nulidad de la Resolución de fecha 18 de noviembre 2014 que desestimaba el Recurso de Reposición interpuesto por esta parte contra Resolución de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas fechada el 9 de septiembre de 2014 y, subsidiariamente, del acto de notificación edictal de tal resolución.

18. Se aporta también junto a las alegaciones por la reclamante, para acreditar sus consideraciones sobre el carácter urbano o urbanizable de la finca, como documento número 1, el extenso Informe pericial, dotado además de abundante exposición gráfica, del Perito (...), colegiado n.º (...) del Colegio Oficial de Ingenieros Industriales de Canarias Oriental, informe que ya se aportó junto a su escrito de 13 de noviembre de 2020. Así, se apunta que desde hace más de 15 años existe, entre otros equipamientos: acceso rodado mediante viales con pavimento asfáltico debidamente marcados con señalización horizontal y vertical; aceras totalmente pavimentadas con adoquines y bordillos de hormigón; zonas verdes y ajardinadas, evacuación de aguas residuales y estación de bombeo mediante red de saneamiento existente; suministro o abastecimiento de agua potable; red eléctrica y centro de transformación en las inmediaciones; alumbrado público en los linderos y en las calles que envuelven la parcela, red de telecomunicaciones de la Compañía Telefónica de España; en el entorno del solar y en las inmediaciones se cuenta con

paradas del servicio de transporte municipal, servicio de correos, farmacia, centro de salud, oficinas de atención al público del ayuntamiento y aparcamiento.

También se aportan como documentos números dos y tres, las licencias de obras concedidas con la aportación del proyecto técnico arquitectónico básico y posteriormente, del proyecto arquitectónico de ejecución que ya se habían aportado junto al escrito de 13 de noviembre de 2020. De dicha documentación se desprende que la licencia al proyecto técnico urbanístico certifica que la finca está incluida en el Plan de Ordenación del Ayuntamiento de Yaiza, aprobado provisionalmente el 12 de julio de 2002, y que la licencia de obras de ejecución, concedida por el Ayuntamiento de Yaiza a la entidad (...), [sociedad en la que más adelante se subrogaría (...)] que tiene fecha de 16 de junio de 2007, considera al terreno como suelo urbano consolidado, por aplicación analógica tanto del P.E.R.I. colindante como de las normas contenidas en la Ley del Suelo de 1976, y fija un plazo de inicio de las obras de 24 meses desde la notificación de la resolución.

19. En fecha 26 de abril de 2022, se emite la Propuesta de Resolución, que entiende que no procede declarar la nulidad de pleno derecho de la liquidación n.º 01624862010031, dictada por Resolución de 29 de septiembre de 2014 de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, dimanante del expediente núm. 2010162486, en concepto de ITPAJD, en su modalidad de TPO, en el procedimiento de nulidad instado por la representación de la entidad (...), en calidad de Administradora única de dicha entidad.

### III

1. Este Consejo Consultivo, siguiendo constante y abundante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha reiterado 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 302/2018, de 29 de junio y 430/2017, de 14 de noviembre, que reiteran varios pronunciamientos de este Organismo en el mismo sentido).

2. En cuanto a la causa de nulidad esgrimida por la interesada, esto es, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello [art. 217.1.e) LGT], desde el Dictamen 402/2013 venimos afirmando que la apreciación de la citada causa de nulidad, conforme reiterada jurisprudencia, implica que no basta con que se haya incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, por esencial y trascendental que sea, sino que es absolutamente necesario que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, de tal forma que se produce una clara, manifiesta y ostensible omisión de dicho procedimiento, con ausencia de trámites sustanciales (SSTS de 4 de enero de 1983, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 22 de marzo de 1994, 15 de octubre de 1998, 17 de marzo de 2000, 26 de marzo de 2001, entre otras).

Añadiendo que *«para declarar la nulidad en la omisión del procedimiento legalmente establecido han de concurrir los siguientes requisitos, como sostiene la Sentencia de 15 de octubre de 1997, de esta Sala y jurisprudencia precedente (desde la Sentencia de 21 de marzo de 1988), que dicha infracción ha de ser clara, manifiesta y ostensible, lo que supone que dentro del supuesto legal de nulidad se comprendan los casos de ausencia total del trámite o de seguir un procedimiento distinto (...)»* (véase, por todas, la STS de 15 de marzo de 2005).

Por su parte, en nuestro Dictamen 274/2014, de 22 de julio, hemos manifestado que *« (...) los defectos formales necesarios para aplicar la nulidad ex art. 62.1.e) LRJAP-PAC deben ser de tal magnitud que pueda entenderse que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento, no bastando con la omisión de alguno de sus trámites y resultando necesario ponderar en cada caso la esencialidad del trámite o trámites omitidos y las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido. De tal forma que la omisión de requisitos formales, incluso del esencial representado por el trámite de audiencia, sólo producirá el radical efecto de anular las actuaciones cuando haya ocasionado la efectiva indefensión del interesado»*.

La interesada no ha probado que se le haya vulnerado el derecho fundamental contemplado en el art. 24.1 y 2 CE, no habiéndose producido en este caso la indefensión que alega en relación con las notificaciones practicadas, por lo que, notificada legalmente una liquidación y transcurridos los plazos establecidos para la impugnación de esta, la misma devino firme, no concurriendo las causas de revisión tasadas legalmente. Y ello por cuanto, si la reclamante no estaba conforme con la

liquidación tributaria efectuada, pudo haber recurrido en la vía económico-administrativa y posteriormente en su caso, ante el Tribunal competente, pues como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, notificada legalmente una liquidación y transcurridos los plazos establecidos para su impugnación, la misma deviene firme y sólo puede ser revocada y dejada sin efecto a través de los procedimientos legales especiales y siempre que concurran los motivos tasados de revisión, establecidos en el precepto legal antes citado.

Incluso en el eventual supuesto de que no hubiera conocido la reclamante la desestimación expresa del recurso de reposición notificada en sede electrónica, pudo haber interpuesto los ulteriores recursos ante lo que hubiera sido una desestimación por silencio administrativo.

3. En el presente caso, el hecho imponible que fundamenta el procedimiento de comprobación limitada que culminó con la liquidación y por el que la interesada no había tributado, fue la asunción de deudas que aceptó la entidad como consecuencia de la adquisición de la finca hipotecada, que tributa por ITP, modalidad operaciones onerosas.

Así, en la escritura otorgada el 13 de abril de 2010, constaban dos negocios jurídicos distintos: por una parte, la ampliación de capital, por los bienes o el porcentaje de los bienes entregados a cambio de participaciones sociales, y por otra, las adjudicaciones en pago de asunción de deudas. La primera convención obedece a una ampliación de capital gravada en la modalidad de operaciones societarias, mientras que la segunda no aumenta los fondos propios de la entidad sino su pasivo exigible por lo que constituye una operación gravada no por operación societaria, sino por la modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa o Actos Jurídicos documentados, en este caso Transmisión Patrimonial Onerosa.

La reclamante entiende que se ha vulnerado su derecho a la defensa porque en las actuaciones llevadas a cabo para la liquidación, la Administración Tributaria ha seguido el procedimiento de comprobación limitada, previsto en los arts. 136 a 140 LGT. El art. 136.2 de dicho cuerpo legal establece:

En este procedimiento, la Administración Tributaria *«podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:*

*a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la*

*existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario (...)».*

De una lectura pormenorizada del expediente no se desprende que se haya producido infracción de las normas reguladoras de dicho procedimiento, pues lo que se ha llevado a cabo ha sido una comprobación limitada a un concepto impositivo, cuyos datos obraban en poder de la Administración.

4. La inclusión del hecho imponible en los supuestos gravados por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, viene determinada por el art. 4 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 vigente a la fecha de realización del hecho imponible: *«A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa».*

Por su parte, el art. 7.2 del mismo Real Decreto Legislativo 1/1993 señala expresamente: *«2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:*

*A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones».*

Por lo demás, el apartado 5 del mismo art. 7.2 establece la exclusión del ITP de las operaciones realizadas por empresarios y profesionales.

Siguiendo la normativa indicada, se acredita que el hecho imponible está sujeto al impuesto, por cuanto no es una operación realizada entre empresarios y profesionales, y el bien -los terrenos gravados- integraba el patrimonio personal de la obligada tributaria.

5. La exclusión del hecho imponible de los supuestos gravados por el IGIC la contempla la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias que estaba en vigor cuando se produce aquél, y viene determinada particularmente por los arts.4 y 10 de la citada Ley, señalando

el art. 4 en su apartado 1 que *«están sujetas al impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»* lo que, como se ha dicho, no se produce en el presente caso.

Por su parte, el entonces vigente art. 10.1 señalaba que *«están exentas de este impuesto: (...) 20) las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables. A estos efectos se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley del Suelo y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido esta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.*

*La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos que no tengan la condición de edificables:*

*a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización.*

*b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas, en las condiciones y con los límites que se determinen reglamentariamente.*

*No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas edificaciones de carácter agrario indispensable para su explotación y las de los terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas».*

Como nos indica la Propuesta de Resolución, *para la determinación de si estamos ante terrenos urbanizados o en curso de urbanización que estuvieran exceptuados de la exención es totalmente clarificadora la redacción de la Sentencia 331/2007 del Tribunal Supremo, de 23 de enero de 2007, que versa sobre la aplicación del art. 8.1,20) de la Ley 30/85, de 2 de agosto, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, de idéntica redacción que la del citado artículo 10, 1 20), en materia de IGIC, regulado por Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:*

*“Por tanto, el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término no es bastante para declarar la exención, pues en ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas. Por consiguiente, debe rechazarse el motivo de que se trata, ya que la ausencia de la condición de solar, la falta del otorgamiento de las licencias de edificación y de la inexistencia de obras físicas a que alude la sentencia de instancia justifica el que los terrenos transmitidos estén exentos del IVA (por no edificables) y resulte aplicable el ITP”.*

Asimismo, se desprende del propio informe técnico que se adjunta al expediente por la parte interesada, que no existían obras físicas en el terreno en cuestión, lo

que justificaría también que los terrenos transmitidos estarían exentos de IGIC y por lo tanto resultaría de aplicación el ITPAJD.

En definitiva, el hecho imponible constituido por la asunción de deudas que aceptó la entidad como consecuencia de la adquisición de la finca hipotecada, no está sujeto al IGIC por cuanto no se trata de una entrega de bienes efectuada por un empresario en el desarrollo de su actividad empresarial. Acreditada esa exclusión, no es posible considerar las causas de exención del tributo que plantea la reclamante, cuánto menos la inversión del sujeto pasivo.

6. La liquidación cuya nulidad se insta devino firme tras dejar transcurrir los plazos sin interponerse recurso ordinario, y no existiendo motivos tasados de revisión, se concluye que la liquidación tributaria cuya declaración de nulidad pretende la contribuyente, n.º 01624862010031, dictada por Resolución de 29 de septiembre de 2014 de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas, dimanante del expediente núm. 2010162486, en concepto de ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, no incurre en las causas de nulidad tipificadas en el art. 217.1 de la LGT.

## C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución, que entiende que no procede la declaración de nulidad de la liquidación n.º 01624862010031, de la Administración de tributos cedidos de Las Palmas, en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, es conforme a Derecho.