



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 3 1 3 / 2 0 1 4

(Sección 2ª)

La Laguna, a 11 de septiembre de 2014.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad en relación con la *revisión de oficio de las Resoluciones de 1 de diciembre de 2005, dictadas por la Administradora de Tributos Cedidos de las Palmas, por las que se desestiman las solicitudes de rectificación de la autoliquidación con número de justificante 6000023446(...), 6000023933(...), 6000024094(...), 6000024094(...) y 6000024094(...) y consiguiente devolución de ingresos indebidos (EXP. 282/2014 RO)*.*

F U N D A M E N T O S

I

El objeto del presente dictamen, solicitado por el Consejero de Economía, Hacienda y Seguridad, es la Propuesta de Resolución (PR) de un procedimiento de revisión de oficio, iniciado a instancia de varios interesados, al objeto de declarar la nulidad de diversas Resoluciones por las que se desestiman solicitudes de rectificación de autoliquidaciones.

La legitimación del Consejero para solicitar el dictamen, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los artículos 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC). Además, de conformidad con lo previsto en este precepto, es preciso que tal dictamen sea favorable a la declaración pretendida, no pudiéndose acordar de lo contrario; es decir, ha de entenderse conforme a Derecho la PR, procediendo tal declaración al incurrir el acto sometido a revisión en la causa alegada, que se justifica suficientemente.

* **PONENTE:** Sr. Lazcano Acedo.

II

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

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

- Entre el 16 de noviembre de 2004 y 21 de diciembre del mismo año, los citados adquirentes presentaron ante la Dirección General de Tributos autoliquidación por el concepto de impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), en relación con la adquisición de las citadas viviendas, procediendo al ingreso de las respectivas cantidades.

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

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

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

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

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

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

documentados, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.5 del R.D. Legislativo 1/1993.

Contra estas Resoluciones no se presentaron recursos.

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

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

2. Con estos antecedentes, los interesados interponen con fecha 28 de julio de 2010 solicitudes de revisión de oficio al amparo del art. 216.a), en relación con el art. 221.3 de la Ley General Tributaria (LGT) de las Resoluciones de 12 de diciembre de 2005, por las que se desestimaron sus pretensiones de devolución de ingresos indebidos a las que ya se ha hecho referencia.

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

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

3. En ejecución de esta sentencia, mediante Acuerdos del Director General de Tributos de 13 de mayo de 2014, se iniciaron los correspondientes procedimientos de revisión de oficio de los referidos actos, que fueron acumulados mediante Acuerdo

del mismo órgano de fecha 14 de mayo de 2014, al estimar su identidad sustancial e íntima conexión.

Constan en el expediente informes de la Administradora de Tributos Cedidos de Las Palmas de Gran Canaria relativos a las solicitudes de nulidad presentadas emitidos con anterioridad a las Resoluciones de inadmisión.

En el expediente tramitado se ha dado audiencia a los interesados, que presentaron alegaciones en el plazo concedido al efecto, y se ha elaborado la PR, desestimatoria de la declaración de nulidad pretendida.

III

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

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

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

Para los reclamantes, la desigualdad que han sufrido se produce porque, mientras a ellos se les ha negado la devolución con el argumento de que la

transmisión de la vivienda es una segunda transmisión, a otros contribuyentes que con posterioridad solicitaron idéntica devolución se les ha reconocido por entender ahora la misma Administración que las ventas del INVIFAS son una primera transmisión, tesis sostenida ya por algunas Sentencias de lo Contencioso-Administrativo.

2. La PR desestima la solicitud de nulidad. Tras relatar en sus Antecedentes las diversas interpretaciones sostenidas no sólo en el seno de las Administraciones implicadas sino en los propios tribunales en relación con las transmisiones de viviendas del INVIFAS, que han determinado las propias construcciones interpretativas de la Dirección General de Tributos, alcanza su conclusión desestimatoria en virtud de la aplicación de la exención subjetiva en el IGIC, establecida en el apartado 31º del artículo 10.1 de la Ley 20/1991, introducido por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, referida a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

Como resultado de la aplicación de esta exención, a las transmisiones de viviendas que nos ocupan les resulta de aplicación el mecanismo de traslación impositiva previsto en el art. 4.4 de la Ley 20/1991, quedando en consecuencia sujetas al impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, que fue precisamente el impuesto autoliquidado por los interesados y cuya devolución ahora se pretende.

3. Para abordar el análisis de la adecuación a Derecho de la PR, es preciso ante todo resaltar que en la misma no se contiene pronunciamiento alguno acerca de la fundamentación jurídica contenida en las Resoluciones objeto del presente procedimiento de revisión de oficio.

Tales Resoluciones fundamentaron la desestimación de la rectificación de las autoliquidaciones practicadas en las transmisiones de las viviendas al considerar que éstas "se encuentran sujetas pero exentas del IGIC en virtud de lo previsto en el art. 10.1.24º, en relación con el 10.1.23º, ambos de la Ley 20/1991 y, por ello, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.5 del R.D. Legislativo 1/1993".

Es la nulidad de estas Resoluciones la que instan los interesados, por lo que la PR habría de contener un pronunciamiento expreso sobre la pretendida nulidad de la

sujeción a este último impuesto al declarar que las operación se encuentra sujeta pero exenta del IGIC por aplicación del art. 10.1.24ª de la Ley 20/1991.

La Propuesta no sólo no contiene pronunciamiento alguno sobre esta cuestión, como se viene diciendo, sino que incluso en su Antecedente Quinto se expresa que *"también se descartó la aplicación, a las entregas de edificaciones efectuadas por el INVIFAS, de la exención contemplada en el art. 10.1.24º de la Ley 20/1991, dado que tratándose de la primera entrega de la edificación tendrá siempre derecho a deducir las cuotas soportadas, con independencia del periodo de utilización de la edificación con anterioridad a la entrega por parte del adquirente como titular de un derecho real de goce o disfrute o como arrendatario de la edificación transmitida"*. Argumentación que no se compadece con la fundamentación jurídica de las Resoluciones cuya nulidad pretenden los interesados.

La PR, no obstante, sostiene la improcedencia de declarar la nulidad de las Resoluciones afectadas al estimar que las transmisiones de viviendas se encuentran sujetas pero exentas del IGIC en virtud de la exención prevista en el art. 10.1.31ª de la citada Ley 20/1991.

Esta exención fue introducida en la Ley del impuesto por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, y se refiere a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

La aplicación de esta exención, que no se había planteado con anterioridad, deriva, según se ha hecho constar en el Antecedente Sexto de la Propuesta, del criterio sostenido por la Junta Central Económico-Administrativa de Canarias en su Resolución de 3 de julio de 2011, en el sentido de que las viviendas entregadas por el INVIFAS a sus arrendatarios eran propiedad del Estado -en quien concurría además el carácter de promotor de las mismas-, que es quien las transmite de acuerdo con el criterio de la Dirección General de Tributos y el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por lo que la entrega de las citadas viviendas se encuentra exenta del IGIC *ex art. 10.1.31º de la Ley 20/1991*.

En su anterior Antecedente, último párrafo, en relación con esta exención, expresamente se indica que la Administración tributaria no se planteó la posible concurrencia de esta exención porque, *"como reiteradamente la Dirección General de Tributos ha manifestado por consulta tributaria, sólo resulta de aplicación a la Administración Territorial y no a los entes de Derecho Público o a la Administración*

institucional, en cuya última categoría entendíamos incardinado al referido Instituto".

De hecho, este criterio se ha contemplado ahora a nivel legislativo, con vigencia a partir del 1 de julio de 2012, pues la Ley autonómica 4/2012, de 25 de junio, de Medidas administrativas y fiscales, ha introducido una modificación en esta exención en el sentido de establecer expresamente que en ningún caso será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas, entre los que se encuentran los organismos autónomos.

La validez de las Resoluciones objeto de este procedimiento de revisión de oficio se fundamenta pues en un nuevo criterio establecido, según resulta de la PR, en una Resolución dictada en 2011.

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

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

C O N C L U S I Ó N

La Propuesta de Resolución desestimatoria de la nulidad solicitada no se considera conforme a Derecho por las razones que se expresan en el Fundamento III.3.