



En Logroño, a 27 de junio de 2023, el Consejo Consultivo de La Rioja, reunido en su sede, con asistencia de su Presidente, José Ignacio Pérez Sáenz, y de los Consejeros, D^a Amelia Pascual Medrano, D^a Ana Reboiro Martínez-Zaporta y D^a M^a Belén Revilla Grande, así como del Letrado-Secretario General, D. Ignacio Serrano Blanco, habiéndose ausentado el Consejero D. Enrique de la Iglesia Palacios, por concurrir en el mismo causa legal de abstención, y siendo ponente D^a Ana Reboiro Martínez-Zaporta, emite, por unanimidad, el siguiente

DICTAMEN

43/23

Correspondiente a la consulta formulada por la Consejería de Hacienda y Administración Pública, en relación con el procedimiento de *Revisión del acto administrativo de liquidación provisional del Impuesto de Sucesiones y Donaciones dictado en el procedimiento tributario 2013/HAS/152, a instancia de la obligada a su pago, Doña M.V.C.*

ANTECEDENTES DE HECHO

Antecedentes del asunto

Primero

La Consejería de Hacienda y Administración Pública ha tramitado el antedicho procedimiento de revisión de actos nulos, de cuyo expediente resultan los siguientes antecedentes de interés:

1. El 2 de julio de 2012 quedó presentada en la Dirección General (en adelante DG) de Tributos la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión de la donación a Doña M.V.C., por parte de su padre -D. J.M.V.L.-, de una concreta vivienda situada en la calle Gran Vía de esta ciudad, formalizada en escritura otorgada ante el Notario de Logroño Don T.S. el día 28 de junio de igual año, así como copia simple de tal escritura.

En dicha autoliquidación, en la que consta como presentador Notarios Asociados VR, C.B y la firma del sujeto pasivo, se consignó como valor real del inmueble donado la suma de 148.002,46 euros y se aplicó una deducción en la cuota del 100%, no ingresándose, por tanto, cantidad alguna.

Como motivación de la aplicación de tal deducción se indicó textualmente “*por tratarse vivienda habitual padres a hijos*”.



2. El expediente al que dicha autoliquidación dio inicio (LO1610/2012), fue remitido por la Dirección General de Tributos, en encomienda de gestión, a la Oficina Liquidadora de Haro, la que, una vez examinada la documentación obrante en el mismo, inició procedimiento de verificación de datos, al que atribuyó el número de expediente nº 152/1, requiriendo a la donataria, como primera actuación del mismo, a fin de que aportara certificado histórico de empadronamiento que justificara su residencia.

En el expediente remitido a este Consejo consta el oficio de 12 de julio de 2013 por el que se formulaba tal requerimiento, si bien no consta que el mismo fuera remitido y/o recibido por la Sra. V.C. (en adelante, la contribuyente), aunque sí aparece, a continuación, un certificado de empadronamiento, emitido por el Secretario de Zarratón, el 25 de julio de 2013, del que se desprende que ésta se encontraba en tal fecha dada de alta en el padrón de tal municipio y constaba como tal desde el 1 de mayo de 1996.

3. El 20 de mayo de 2016, la Oficina Liquidadora emitió declaración de caducidad de tal procedimiento de verificación de datos. Y, con igual fecha, inició procedimiento de comprobación limitada en relación a tal autoliquidación, con igual número de expediente que el atribuido al anterior (152/1), cuya primera actuación consistió en formular, tal mismo día, un requerimiento a la contribuyente a fin de que aportara, en el plazo de quince días, certificado de empadronamiento que acreditara hallarse de alta en la vivienda objeto de donación, así como facturas de suministros que acreditaran que ésta pasó a constituir su vivienda habitual en el plazo de doce meses desde su adquisición por título de aquella donación y continuó siéndolo durante tres años, en los términos previstos en el artículo 68 de la Ley del IRPF y 54 de su Reglamento.

Tal declaración de caducidad y requerimiento, de 20 de mayo de 2016, fueron dirigidos conjuntamente a la dirección postal de la localidad de Zarratón que la contribuyente consignó en la escritura de donación, coincidente con la que constaba en el padrón de tal localidad, y fueron retirados de la Oficina de Correos el 1 de junio de 2016, por persona de la que sólo consta el número de DNI (X) y firmó tal acuse.

4. El 17 de junio de 2016 se registró en la Oficina Liquidadora de Haro un escrito firmado por la contribuyente por el que declaraba no haber podido recabar la información a que se refería el requerimiento recibido el día 1 de igual mes; afirmaba no poder pagar impuesto alguno por concepto de tal donación y solicitaba se le ampliara el plazo.

5. El 14 de octubre de 2016 la Oficina Liquidadora de Haro formuló propuesta de liquidación provisional del impuesto devengado con ocasión de la donación objeto del expediente, en la que no se contemplaba reducción alguna y de la que resultaba una cuota a ingresar de 20.888 euros, la que fue remitida por correo certificado a la contribuyente acompañada de escrito por el que se le comunicaba que tal propuesta venía motivada por no haberse aportado la documentación requerida y, por tanto, no haberse justificado el cumplimiento de los requisitos previstos para gozar de la reducción prevista en el artículo 13 de la Ley 7/2011, de 12 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2012, y se le confería un plazo para formular alegaciones de 10 días hábiles.

La antedicha comunicación y propuesta de liquidación provisional fueron recibidas el 31 de octubre de 2016, nuevamente en la dirección postal de Zarratón, por persona que se identificó ante el empleado de Correos como Teresa Cagigal Garrido, titular del DNI 16559269M.

6. El 15 de noviembre de 2016, fuera del plazo de alegaciones conferido, tuvo entrada en concreto punto de registro del Gobierno de La Rioja, escrito de la contribuyente de igual fecha, dirigido a la Oficina Liquidadora de Haro, por el que interesaba la ampliación del plazo conferido para



alegaciones antes citado.

Si bien en tal escrito no se hace referencia a que acompañara documentación alguna, en el expediente obran, a continuación de este, diversas facturas por suministro de luz a la vivienda donada y un certificado emitido por el Administrador de la CP del inmueble en que ésta radica, acreditativo de que tal vivienda se halla al corriente en el pago de los consumos de agua caliente.

7. El 7 de diciembre de 2016, la Dirección General de Tributos solicitó a la Delegación Especial de La Rioja de la AEAT la remisión de la información de que dispusiera al respecto del inmueble objeto de donación y a su vinculación con obligados tributarios.

Y, con igual fecha, solicitó al SERIS la remisión de certificado acreditativo de la dirección, a efectos de atención primaria, de la contribuyente y de la fecha desde la que constaba en tal domicilio.

Atendiendo tales peticiones de información, la Delegación Especial de La Rioja de la AEAT remitió, el día 21 de diciembre de 2016, a la DG de Tributos: i) copia de las declaraciones de IRPF de Don J.M.V.L. (padre de la contribuyente y donante de la vivienda objeto del expediente) de las que se desprendía que éste aplicó en las mismas la deducción por descendiente menor de 25 años que convive con el declarante, consignando como tal a la contribuyente; y, ii) copia de las declaraciones de IRPF presentadas por D^a M.D.L.A., en las que indicaba tener su residencia habitual en la vivienda objeto de la donación, por título de arrendamiento.

Por su parte, el día 27 de diciembre de 2016, el INSALUD remitió certificado del que se desprendía que, en la base de datos de tarjeta sanitaria de La Rioja, la contribuyente aparece domiciliada en Zarratón, desde el 26 de diciembre de 2003.

8. El día 15 de mayo de 2017, la Oficina Liquidadora de Haro declaró la caducidad del procedimiento de comprobación limitada iniciado el 20 de mayo de 2016.

Y, tal mismo día, inició nuevo procedimiento de comprobación limitada, formulando como primera actuación nueva propuesta de liquidación provisional del impuesto de Sucesiones y Donaciones en idénticos términos a la formulada el día 14 de octubre de 2016, de la que resultaba una cuota a ingresar de 20.888 euros.

Esta propuesta y su motivación fueron remitidas por correo certificado a la contribuyente, acompañadas del correspondiente oficio de acompañamiento, en el que se le indicaba que disponía de un plazo de 10 días para formular alegaciones, siendo entregada el día 22 de mayo de 2017 a Doña M.T.C.G., madre de la contribuyente, quien la retiró en su nombre de la Oficina de Correos de Haro.

9. La contribuyente no formuló alegaciones en el plazo conferido por lo que, el 30 de junio de 2017, la Oficina Liquidadora de Haro emitió la liquidación provisional, en idénticos términos a los de la propuesta de 15 de mayo, si bien en este caso con inclusión de intereses de demora, por importe de 1.017,47 euros, la que, acompañada de igual documento sobre la motivación de la misma que la remitida junto a la propuesta, así como del documento para realizar el ingreso del total importe adeudado- 21.905,47 euros, fue notificada a la contribuyente por correo certificado, siendo retirado de la Oficina de Correos de Haro el día 10 de julio de 2017, por la madre de la contribuyente.

La contribuyente no realizó el ingreso dentro del plazo de pago voluntario.

10. Con fecha 28 de diciembre de 2018, la contribuyente interpuso recurso extraordinario de revisión frente a tal liquidación provisional de 30 de junio, el cual fue inadmitido por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante Resolución de 15 de diciembre de 2020.



11. El 10 de mayo de 2021, la contribuyente presentó escrito ante la DG de Tributos, por el que formuló la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de tal liquidación, aduciendo que ésta fue dictada prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido, en primer lugar por *“haber sido dictada sobre un hecho imponible prescrito a esa fecha”* y, en segundo lugar, porque *“la notificación efectuada en el expediente administrativo es nula de pleno derecho, al haber sido indebidamente notificada a una persona que no es la titular de la notificación”*.
12. El 10 de mayo de 2022, la Jefa de la Sección de Asistencia Jurídica Tributaria, de la DG de Tributos emitió informe al respecto de la solicitud formulada por la contribuyente concluyendo que tal liquidación no adolece del vicio de haber sido dictada una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la concreta deuda a que se refiere ni de otro vicio de nulidad.
13. Mediante Resolución del Consejero de Hacienda y Administración Pública de 14 de diciembre de 2022, se inició procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, en relación con la liquidación emitida en el procedimiento 2013/HAS 152, la que fue notificada a la contribuyente, por correo certificado dirigido al concreto domicilio que ésta señaló a efectos de notificaciones, en Madrid, el día 19 de diciembre de 2022.
14. La SG de tal Consejería dispuso el inicio del trámite de audiencia, dando traslado a la contribuyente de los informes emitidos, tanto por la Jefa de Asistencia Jurídica Tributaria de la DG, como por la Oficina Liquidadora (este último, salvo error, no consta en el expediente que se ha remitido a este Consejo).
15. Dentro del plazo conferido, la contribuyente formuló alegaciones, interesando nuevamente la declaración de nulidad de tal liquidación.
16. El 3 de abril de 2023, la SG de la Consejería actuante dictó la Propuesta de Resolución, en el sentido de declarar improcedente la revisión de la liquidación recaída en el expediente 2013/HAD/152.
17. Solicitado el preceptivo informe a la Dirección General de los Servicios Jurídicos, fue emitido con fecha 28 de abril de 2023, concluyendo que no concurría causa de nulidad y no procedía la revisión de oficio de la liquidación impugnada.

Antecedentes de la consulta

Primero

Por escrito firmado, enviado y registrado de salida electrónicamente con fecha de 3 de mayo de 2023, y registrado de entrada en este Consejo el mismo día, el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de La Rioja, remitió al Consejo Consultivo de La Rioja, para dictamen, el expediente tramitado sobre el asunto referido.



Segundo

El Sr. Presidente del Consejo Consultivo de La Rioja, mediante escrito firmado, enviado y registrado de salida electrónicamente el 4 de mayo de 2023, procedió, en nombre de dicho Consejo, a acusar recibo de la consulta, a declarar provisionalmente la misma bien efectuada, así como a apreciar la competencia del Consejo para evacuarla en forma de dictamen.

Tercero

Asignada la ponencia a la Consejera señalado en el encabezamiento, la correspondiente ponencia quedó incluida, para debate y votación, en el orden del día de la sesión del Consejo Consultivo convocada para la fecha allí mismo indicada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero

Necesidad del dictamen del Consejo Consultivo

El carácter preceptivo de nuestro Dictamen en los casos de revisión de los actos administrativos resulta, con toda claridad, de lo dispuesto en el Capítulo I del Título II 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, que regula el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, cuyo artículo 6.1. establece:

“1. Recibida la propuesta de resolución, se solicitará el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma, si lo hubiera”.

Reiteran la necesidad del Dictamen en estos casos nuestra Ley reguladora (Ley 3/2001) en su art. 11.f); y el art. 12.2.f) del Reglamento que la desarrolla (Decreto 8/2002).

Por lo demás, como claramente se determina en el párrafo 2 del precitado artículo 6 del Real Decreto 520/2005, el dictamen en materia de revisión de actos administrativos es, además de preceptivo, habilitante de la ulterior decisión revisora de la Administración, que sólo puede declarar la nulidad del acto si dicho dictamen hubiere sido favorable, esto es, estimatorio de la nulidad denunciada., tal y como se infiere de su propio tenor literal:

“2. La declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma”.



Segundo

Tramitación del procedimiento de revisión de oficio

La tramitación del procedimiento administrativo de revisión de oficio se ha ajustado a las previsiones legales vigentes.

En relación con **el órgano competente** para acordar la revisión de oficio, conforme al artículo 48.1.b) de la Ley 4/2005, de 1 de junio, de funcionamiento y régimen jurídico de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, será competente para la Resolución de este procedimiento el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

Respecto al **plazo**, el art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no limita a plazo alguno la facultad revisora de los actos dictados en materia tributaria por causa de nulidad de pleno derecho, si bien dispone que el plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo máximo para dictar y notificar resolución expresa, en los procedimientos iniciados a instancia del interesado, producen el efecto de poder tener por desestimada la solicitud de revisión de oficio, cuya desestimación presunta pone fin a la vía administrativa (art. 217.6.b) y 7 de la LGT).

En este caso, la contribuyente, presentó su solicitud de inicio del procedimiento administrativo de revisión de oficio el día 10 de mayo de 2021, de forma que igual día de 2022 pudo tener por desestimada tal solicitud.

No obstante, ello y habida cuenta de que, conforme prescribe el artículo 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas *“la administración está obligada a dictar resolución expresa y a notificarle en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación”*, podemos concluir, que la resolución que se dicte para poner fin a este procedimiento de revisión de oficio se dictará en cumplimiento del deber de resolver que la legislación vigente exige a la administración.

Por último, respecto al **trámite de audiencia**, se ha cumplido adecuadamente.



Tercero

Sobre si la liquidación provisional practicada en el expediente SyD/2013/152 adolece de los vicios constitutivos de nulidad de pleno derecho denunciados por la contribuyente

A la vista de la documentación obrante en el expediente y una vez analizados los argumentos y consideraciones de las partes, desde este momento se anticipa que este Consejo ha concluido que el expediente de comprobación limitada iniciado por la Oficina Liquidadora de Haro el 15 de mayo de 2017 al respecto de la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones presentada por la contribuyente el día 2 de julio de 2012 y la liquidación provisional que puso fin al mismo, no adolecen de los vicios constitutivos de nulidad de derecho que la contribuyente denuncia ni, por tanto, procede la revisión que ésta interesa.

Pasamos a exponer las consideraciones y argumentos jurídicos que nos llevan a tal conclusión.

A. Respecto de la prescripción alegada por la contribuyente:

1. Marco normativo

Al tiempo en que la contribuyente adquirió por donación de su padre aquella vivienda, se hallaba en vigor la Ley 7/201, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2012, cuyo artículo 13 contemplaba la deducción en la cuota del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en supuestos de donaciones de vivienda habitual de padres a hijos, cuyo porcentaje difería en función del valor del inmueble.

De la lectura de tal precepto se desprende con absoluta claridad que el disfrute de tal deducción se hallaba condicionado, entre otros requisitos, a que la vivienda objeto de donación constituyera, una vez formalizada ésta, la primera vivienda habitual del donatario.

Ciertamente, el artículo 13 no fijaba expresamente el plazo máximo en que el donatario debía fijar en el inmueble donado su vivienda habitual y tampoco contemplaba si habría de ocuparla como tal durante un concreto espacio temporal.

Sin embargo, en sus apartados 5 y 6 señalaba (el subrayado es nuestro), establecía:

“5. A los efectos de la aplicación de este artículo, se estará al concepto de vivienda habitual contenido en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

6. En caso de incumplirse los requisitos de permanencia regulados en este artículo o los que



establece la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas para la consideración del inmueble como vivienda habitual, el adquirente beneficiario de esta deducción deberá comunicar tal circunstancia a la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de La Rioja, dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha en que se produzca el incumplimiento, y pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora...”.

Parece claro, en consecuencia, que las previsiones del repetido artículo 13 al respecto de tal deducción habían de completarse e integrarse con las que la normativa estatal contemplaba, en el ámbito del IRPF, al respecto de la vivienda habitual, no sólo en cuanto a su concreto concepto sino en cuanto a la permanencia exigible para poder considerarse como tal.

Pues bien, la Ley 35/2006, del IRPF, según redacción vigente al tiempo en que se promulgó la citada Ley 7/2011, establecía en su artículo 68 1.3º:

“Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas”.

Por su parte, el artículo 54 del RD 439/2007, por el que se aprobó el Reglamento de igual impuesto, igualmente en su redacción vigente en tal momento, establecía:

“1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras”.

En definitiva, la integración de las previsiones de la propia Ley 7/2001 y las que contemplaba, a la sazón, la normativa reguladora del IRPF, conduce a la conclusión de que el disfrute de la deducción en la cuota del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que regulaba el artículo 13 de la Ley 7/2011 exigía, al donatario, habitar de manera efectiva y permanente la vivienda objeto de donación en el plazo máximo de doce meses contados desde la formalización de la donación y continuar haciéndolo durante los tres años siguientes a la fecha de ocupación de la misma como tal.

Por otra parte, el artículo 13 de la repetida Ley 7/2011, en su apartado 6º, anteriormente transcrito, obligaba al donatario que se hubiere beneficiado de la deducción e incumplido, posteriormente, los requisitos a que la misma venía condicionada, a ponerlo en conocimiento de la DG de Tributos en el plazo de treinta días contados desde la



producción del incumplimiento y abonar el importe que hubiere dejado de ingresar.

Partiendo de la regulación expuesta, resulta meridiano:

i) Que el plazo de cuatro años de que la Administración Tributaria disponía para comprobar el cumplimiento, por parte de la donataria, del primero de tales requisitos (constitución de la residencia habitual en el inmueble donado), no podía iniciarse, en ningún caso, antes de haber transcurrido doce meses y treinta días hábiles desde la fecha de la donación, es decir, antes del 2 de agosto de 2013.

Tal plazo de cuatro años expiraba, por tanto, en el presente caso, el día 2 de agosto de 2017.

En consecuencia, si en el seno del correspondiente procedimiento de comprobación, iniciado y notificado a la contribuyente antes del día 2 de agosto de 2017, se confirmaba el incumplimiento de tal primer requisito, la Administración venía legitimada para determinar la deuda tributaria derivada del mismo mediante la oportuna liquidación, dentro del plazo de resolución del propio procedimiento de comprobación (seis meses contados desde la notificación a la contribuyen de su inicio, ex artículo 104.1 LGT).

ii) Que, en el caso de que la Administración hubiera confirmado el cumplimiento por parte de la donataria de tal primer requisito o no hubiera realizado actuación de comprobación alguna al respecto, disponía, adicionalmente, de un plazo máximo de cuatro años para comprobar el cumplimiento del segundo de los requisitos (residencia continuada en la vivienda donada durante tres años).

Obviamente, la Administración no venía obligada a posponer la comprobación de este requisito hasta la expiración del plazo de tres años, contados desde la finalización del periodo de 12 meses de que la donataria disponía para fijar su residencia habitual en la vivienda donada, pero tampoco venía obligada a hacerlo antes.

De hecho, venía legitimada para comprobar la efectiva residencia habitual de la donataria en la vivienda donada en cualquier momento a lo largo de tales tres años y, una vez finalizado éste, durante el plazo de los cuatro años siguientes.

Por tanto, el plazo máximo del que la Administración disponía para verificar el cumplimiento, por parte de la donataria, de este segundo requisito, expiraba el 28 de junio de 2020.



2. Análisis de la actuación de la Administración Tributaria en relación con la autoliquidación presentada por la contribuyente

De la documentación que obra en el expediente remitido a este Consejo se desprende que la Oficina Liquidadora de Haro inició y declaró caducados dos procedimientos en relación con la autoliquidación presentada por la contribuyente, siendo en el seno del tercer y último procedimiento en el que se formuló la propuesta de liquidación y se practicó la liquidación provisional cuya declaración de nulidad pretende ésta.

El primero de tales procedimientos, de verificación de datos, se inició por parte de la Oficina Liquidadora de Haro el día 12 de julio de 2013, mediante requerimiento a la contribuyente a fin de que aportara certificado histórico de empadronamiento que justificara su residencia.

Sin perjuicio de no obrar, entre la documentación remitida a este Consejo, el acuse de recibo de tal requerimiento, parece claro que el mismo se notificó a la contribuyente, pues, de hecho, en el expediente consta copia del certificado de empadronamiento emitido por el Secretario del Ayuntamiento de Zaratón el día 25 de julio de 2013, que suponemos presentó la propia contribuyente, del que se desprende que figuraba empadronada en tal localidad, con residencia en la Plaza de la Constitución nº 1, desde el 1 de mayo de 1996.

Este primer procedimiento, del que no consta otra actuación que el propio requerimiento y la antedicha certificación, se declaró caducado por la citada Oficina Liquidadora el 20 de mayo de 2016.

Tal mismo día -20 de mayo de 2016-, la Oficina Liquidadora inició nuevo procedimiento, en este caso de comprobación limitada, al objeto de verificar si la contribuyente había dado cumplimiento a los requisitos de ocupación y permanencia a que nos hemos referido anteriormente, requiriendo a la compareciente a fin de que aportara certificado de empadronamiento en la vivienda donada y documentación acreditativa de la contratación y pago de suministros a la misma.

En el expediente obra el acuse de recibo de la declaración de caducidad y requerimiento citado, firmado por la madre de la contribuyente, el día 1 de junio de 2016, al igual que consta escrito firmado por esta última, registrado en la Oficina Liquidadora el día 17 de junio, solicitando la ampliación del plazo para aportar la documentación requerida.

Durante la tramitación de este segundo procedimiento, la contribuyente aportó, en fecha que no consta, facturas de suministro eléctrico, emitidas a cargo del donante, así como un certificado, emitido por la Comunidad de Propietarios del inmueble en que radica



la vivienda, del que se desprende que ésta se halla al corriente en el pago de los recibos por suministro de agua caliente.

E igualmente se incorporó al expediente concreta información, solicitada por el Servicio de Planificación y Gestión Tributaria a la AEAT y al INSALUD, a la que nos hemos referido en el punto 7 de los Antecedentes del Asunto.

Este segundo procedimiento se declaró caducado por la Oficina Liquidadora el día 15 de mayo de 2017 y, con igual fecha, se inició el tercer y último procedimiento, nuevamente de comprobación limitada, mediante la práctica de la propuesta de liquidación provisional que fue notificada a la interesada (en los términos que veremos) el día 22 de mayo de 2017, y finalizó mediante la liquidación provisional de 30 de junio de 2017, notificada el día 10 de julio de igual año.

De tal iter procedimental se desprende, en consecuencia, que la Administración Tributaria no rebasó el plazo del que, como hemos detallado, disponía para comprobar y liquidar la deuda tributaria derivada del incumplimiento que atribuía a la contribuyente.

En efecto, aun admitiendo que los dos primeros procedimientos tramitados por la Oficina Liquidadora no surtieron efectos interruptivos de la prescripción, lo cierto es que la propuesta de liquidación provisional de 15 de mayo de 2017 se notificó a la contribuyente el día 22 de igual y mes y año, es decir, antes de que expirara el plazo de que la Administración disponía para verificar el cumplimiento, por parte de ésta, del primer y segundo requisito a que se hallaba condicionado el disfrute de la deducción aplicada en la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Y la liquidación provisional se practicó y notificó dentro del plazo de seis meses contados desde el inicio del procedimiento de comprobación y antes.

B. Respecto de la nulidad de la notificación de la propuesta de liquidación provisional de 15 de mayo de 2017, entregada a la madre de la contribuyente, en la Oficina de Correos de Haro, el día 22 de mayo de igual año.

Del expediente se desprende que tal Propuesta fue remitida a la contribuyente a través del Servicio de Correos, como operador habilitado para la realización de notificaciones administrativas, y se dirigió al inmueble situado en Zarratón, X, es decir, a la dirección que constaba como domicilio de la contribuyente en la escritura de donación y en la ficha de empadronamiento que la misma ante la Oficina Liquidadora atendiendo el primer requerimiento que le fue formulado el 4 de junio de 2013.

La propia contribuyente consignó como domicilio propio tal dirección en el escrito



presentado ante la Oficina Liquidadora el 15 de noviembre de 2016 (folio 82 del expediente), e incluso, en la instancia por la que solicitó copia del expediente el día 5 de agosto de 2019 (folios 196 y 197) cuya fecha de registro resulta ilegible.

Sus propios actos vienen a confirmar, en consecuencia, que su domicilio radicaba, en mayo de 2017, en el citada inmueble X, en Zarratón.

Partiendo de tal premisa, sólo resta examinar si la Propuesta de Liquidación Provisional y apertura del trámite de alegaciones de 15 de mayo de 2017, remitida a la contribuyente a tal dirección y entregada a su madre en la Oficina de Correos de Haro el día 22 de igual mes, puede reputarse eficazmente notificada o si, por el contrario, al considerarlo así la Oficina Liquidadora prescindió total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, como sostiene la interesada, viciando de nulidad liquidación provisional practicada el día 30 de junio de 2017.

El análisis de la cuestión ha de hacerse a la luz de la regulación de las notificaciones en el ámbito tributario en que nos movemos, contenida en los siguientes cuerpos normativos:

i) La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyos artículos 109 a 111 señalan:

“Artículo 109 Notificaciones en materia tributaria

El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.

Artículo 110 Lugar de práctica de las notificaciones

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Artículo 111 Personas legitimadas para recibir las notificaciones

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante...”



ii) La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuyo artículo 42.2 establece:

“Artículo 42 Práctica de las notificaciones en papel
(...)”

2. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44”.

iii) El RD 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, habida cuenta de que la notificación cuya nulidad denuncia la contribuyente se realizó a través de Correos, en su condición de operadora a la que se halla encomendada el por el Estado la prestación del servicio postal universal.

Del mismo cabe destacar, en primer lugar, su artículo 33, incluido en la Sección 1 del Capítulo II del Título, regulador de la prestación del servicio postal universal, y, además, sus artículos 41.2 y 3, y 42.1 a 4, ambos incluidos en la Sección 2 de igual capítulo y Título, por la que se regula la admisión y entrega de notificaciones administrativas, que establecen lo siguiente:

“Artículo 33. Entrega de envíos postales a domicilio

Todos los envíos postales incluidos en el ámbito del servicio postal universal deberán ser entregados en el domicilio que conste en la dirección postal.

Cuando se trate de envíos certificados o con valor declarado, sólo podrán entregarse, contra recibo, a los respectivos destinatarios o a la persona autorizada, entendiéndose que están autorizadas las personas indicadas en el artículo 32.1 del presente Reglamento.

Artículo 41. Disposiciones generales sobre la entrega de notificaciones
(...)”

2. Cuando se practique la notificación en el domicilio del interesado y no se halle presente éste en el momento de entregarse dicha notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

3. Deberá constar la fecha, identidad, número del documento nacional de identidad o del



documento que lo sustituya y firma del interesado o persona que pueda hacerse cargo de la notificación en los términos previstos en el párrafo anterior, en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, aviso de recibo que acompañe dicha notificación, aviso en el que el empleado del operador postal deberá hacer constar su firma y número de identificación.

Artículo 42. Supuestos de notificaciones con dos intentos de entrega

1.- Si intentada la notificación en el domicilio del interesado, nadie pudiera hacerse cargo de la misma, se hará constar este extremo en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se intentó la misma, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.

2. Si practicado el segundo intento, éste resultase infructuoso por la misma causa consignada en el párrafo anterior o bien por el conocimiento sobrevenido de alguna de las previstas en el artículo siguiente, se consignará dicho extremo en la oportuna documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se realizó el segundo intento.

3. Una vez realizados los dos intentos sin éxito, el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal deberá depositar en lista las notificaciones, durante el plazo máximo de un mes, a cuyo fin se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso tendrá carácter ordinario.

4. Si estando en el domicilio la persona que pueda recibir la notificación, se niega a aceptarla y a manifestar por escrito dicha circunstancia con su firma, identificación y fecha en la documentación del empleado del operador postal, se entenderá que no quiere hacerse cargo de la misma, haciéndose constar este extremo en la expresada documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se intentó la misma, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes”.

De tales preceptos se desprende que son eficaces las notificaciones realizadas en el domicilio del interesado que sean entregadas a quien se encontrare en el mismo, por no hallarse en el momento de la entrega el propio interesado, siempre y cuando éste se identifique y sea mayor de catorce años.

Y que también lo son las notificaciones entregadas, al interesado destinatario o a persona por éste autorizada, en la Oficina de Correos en que se encuentren depositadas en lista tras haberse realizado dos intentos de entrega en el domicilio sin éxito y dejado al destinatario aviso de llegada en el casillero domiciliario.

Partiendo de tales premisas y volviendo al caso que nos ocupa, cabe destacar que la contribuyente admite pacíficamente que su madre recibió la notificación de la propuesta de liquidación el día 22 de igual mes, siéndole entregada en la Oficina de Correos de Haro en la que se hallaba depositada en lista tras haberse realizado dos intentos de entrega en el



domicilio sin éxito y dejado avisto en el buzón.

No obstante admitir la recepción en tal sentido, alega que la notificación no puede reputarse eficaz porque se entregó, en lugar diferente a su domicilio (en este caso la Oficina de Correos) a persona que carecía de su autorización.

Pues bien, analizada la documentación obrante en el expediente, no podemos compartir la tesis de la contribuyente.

No nos suscitaría duda alguna la eficacia de la notificación si hubiera sido entregada a la propia contribuyente en la Oficina de Correos, tras haberse intentado realizar en su domicilio dos veces sin éxito y dejado aviso, a la vista de las previsiones del artículo 42 del Reglamento regulador de la prestación del servicio postal universal, que hemos transcrito.

Y tampoco nos suscitaría duda alguna la eficacia de la realizada en este caso, en igual sede, a la madre de la contribuyente, si en el expediente constara acreditada la existencia de la oportuna autorización concedida por ésta.

Hemos de suponer que la madre de la contribuyente disponía de tal autorización y la presentó en la Oficina de Correos, además de acreditar su propia identidad, pues así lo exige el artículo 33 de igual Reglamento, pero ciertamente no existe documento alguno que refrende tal extremo.

Sin embargo, de las alegaciones realizadas por la propia contribuyente en el escrito de 28 de diciembre de 2018 (folios 180 y ss) por el que interpuso recurso extraordinario de revisión frente a la liquidación provisional de 30 de junio de 2017 se desprende inequívocamente que la misma tuvo conocimiento exacto y tempestivo de los actos notificados a través de su madre.

En efecto, en tal escrito la contribuyente expuso que, durante los cursos académicos comprendidos entre 2012 y 2017, residió en Pamplona, haciéndolo durante el primer curso en un Colegio Mayor y en adelante en pisos tutelados por la Universidad, en prueba de lo cual adjuntó concretos certificados acreditativos de tal extremo, expedidos en junio de 2017, al respecto de los cuales señaló textualmente (el subrayado es nuestro):

“Como se puede observar, estos dos documentos tienen fecha del mes de junio de 2017 y no fecha actual, porque fueron solicitados por mí en aquel momento, a las personas que emitieron estas certificaciones, precisamente para presentarlos en el expediente dentro del periodo habilitado a tales efectos”.

Finalmente, la contribuyente no formuló alegaciones, pero, desde luego, la



explicación que ofreció al respecto del motivo por el que solicitó tales certificados, así como su fecha, conduce inequívoca e inexorablemente a la conclusión de que tuvo real conocimiento de los actos notificados, en este caso la propuesta de liquidación de 15 de mayo de 2017, su motivación y el plazo de que disponía para formular alegaciones, antes de que éste finalizara.

Y, llegados a este punto, hemos de recordar la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo en materia de notificaciones en el ámbito tributario, recogida, entre otras, en las sentencias de 11 de abril de 2019 y 18 de octubre de 2022, según la cual:

“La función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses.

Lo que acaba de afirmarse pone bien de manifiesto que lo relevante para decidir la validez o no de una notificación será que, a través de ella, el destinatario de la misma haya tenido un real conocimiento del acto notificado.

-Las consecuencias finales de lo que antecede serán básicamente estas dos: que la regularidad formal de la notificación no será suficiente para su validez si el notificado no tuvo conocimiento real del acto que había de comunicársele; y, paralelamente, que los incumplimientos de las formalidades establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si ha quedado debidamente acreditado que su destinatario tuvo un real conocimiento del acto comunicado.

Con base en las anteriores ideas se subraya la necesidad de diferenciar situaciones y sentar respecto de ellas algunos criterios; una diferenciación que principalmente conduce a lo que continúa:

-Notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: en ellas debe de partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado; pero podrán enervarse en los casos en los que se haya acreditado suficientemente lo contrario.

-Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.

-Notificaciones que quebrantan formalidades de carácter secundario: en las mismas habrá de partir de la presunción de que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado”.

En aplicación de tal doctrina jurisprudencial y aunque, ciertamente, la Administración no ha desplegado en este caso actividad probatoria alguna al objeto de refrendar que la madre de la contribuyente dispusiera de autorización para recibir, en su nombre, la notificación que retiró en la oficina de Correos el día 22 de mayo de 2017, en este caso ha sido la propia contribuyente la que, con sus actos, ha evidenciado haber tenido conocimiento real y tempestivo de la propuesta de liquidación provisional motivada y la apertura de la fase de alegaciones objeto de aquella, impidiendo con ello que prospere



su solicitud de revisión de la liquidación provisional en base a la presunta nulidad de la repetida notificación.

CONCLUSIÓN

Única

Por las razones indicadas, consideramos que no procede la revisión de la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resolutoria del procedimiento de comprobación limitada 2013/HAS/152, tramitado por la Oficina Liquidadora de Haro en relación a la autoliquidación del impuesto presentada el día 2 de julio de 2012 por Doña M.V.C., la cual tenía por hecho imponible la donación de concreto inmueble realizada, a su favor, por su padre Don J.M.V.L., mediante escritura otorgada el día 28 de junio de 2012, por no adolecer de los vicios constitutivos de nulidad de pleno derecho que la contribuyente alega.

Este es el Dictamen emitido por el Consejo Consultivo de La Rioja que, para su remisión conforme a lo establecido en el artículo 53.1 de su Reglamento, aprobado por Decreto 8/2002, de 24 de enero, expido en el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.

José Ignacio Pérez Sáenz
PRESIDENTE DEL CONSEJO CONSULTIVO