

En Logroño, a 27 de enero 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. José María Cid Monreal, D^a Amelia Pascual Medrano y D^a Ana Reboiro Martínez-Zaporta, 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. José M^a Cid Monreal, emite, por unanimidad de los asistentes, el siguiente

DICTAMEN

4/23

Correspondiente a la consulta formulada por el Consejero de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de La Rioja, en relación con la *Revisión de oficio de las liquidaciones números 12 LOS 2329 y 12 LOS 2330, emitidas en el procedimiento LO/S/211/2008 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)*.

ANTECEDENTES DE HECHO

Antecedentes del asunto

Primero

La Consejería consultante en fecha de 18 de febrero de 2022 dictó la Resolución 282/2022, por la que se acordaba iniciar el procedimiento de revisión de oficio de las liquidaciones números 12 LOS 2329 y 12 LOS 2330, emitidas en el procedimiento LO/S/211/2008.

La citada Resolución se dicta en ejecución de la Sentencia 392, de 9 de diciembre de 2021, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, recaída en autos de Procedimiento Ordinario 1/2021, a instancia de D^a M.M.M. y D^a R.P.M. contra la Resolución de la Consejería consultante de 3 de noviembre de 2020 inadmitiendo una solicitud de nulidad de pleno derecho, respecto de las liquidaciones ya mencionadas, giradas como consecuencia de la herencia de D. U.P.S..

Segundo

Del expediente que nos ha sido remitido, resultan los siguientes datos de interés:

1. El 25 de enero de 2008 se presentó la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia de D. U.P.S., fallecido el 26 de julio de 2007, y se procedió a la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. D^a M.M. ingresó la autoliquidación O8 LOS 211/1 por importe de 32,92 euros, D^a R.P.M. la autoliquidación O8 LOS 211/2 por importe de 194,41 euros, D^a S.P.M. la autoliquidación O8 LOS 211/3 por importe de 194,41 euros y D^a V.P.M. la autoliquidación O8 LOS 211/4 por importe de 194,41 euros. En dichas autoliquidaciones los contribuyentes aplicaron una reducción por adquisición de vivienda habitual y la deducción del 99% de la cuota.
2. La Dirección General de Tributos (en adelante DGT) requirió con fecha 7 de febrero de 2008 a D^a B.G.E., en su calidad de presentadora del impuesto, la aportación de documentación para acreditar el domicilio fiscal del causante, a efectos de determinar la normativa aplicable en el expediente. La contribuyente aportó la documentación requerida el 26 de febrero de 2008.
3. La DGT emitió nuevos requerimientos para determinar la residencia del causante, directamente a cada una de las contribuyentes. Las notificaciones de estos requerimientos resultaron infructuosas, por lo que se procedió a su publicación en el Boletín Oficial de La Rioja el 5 de diciembre de 2011.
4. La falta de contestación a los requerimientos dio lugar a la remisión de propuestas de liquidación, notificadas a las interesadas mediante publicación en el Boletín Oficial de La Rioja el 20 de febrero de 2012, y finalmente a las liquidaciones 12 LOS 2329 -correspondiente a D^a M^a. M.M.M.-, 12 LOS 2330 -correspondiente a D^a R.P.M.-, 12 LOS 2331 y 12 LOS 2332 -correspondientes a D^a S. y a D^a V, no personadas en este expediente-, por importe de 19.636,72 euros la primera de ellas y 58.234,02 euros cada una de las tres, restantes, notificadas también mediante publicación en el Boletín Oficial de La Rioja el 5 de mayo de 2012. En estas liquidaciones se consideraba de aplicación la normativa estatal, por lo que se estimaban improcedentes las bonificaciones fiscales incluidas por las interesadas en sus autoliquidaciones.
5. Las interesadas solicitaron la declaración de nulidad mediante escrito presentado el 22 de abril de 2013 alegando la irregularidad de las notificaciones. La solicitud de revisión se inadmitió a trámite mediante Resolución de 13 de mayo de 2013, al no apreciarse motivo alguno de nulidad en las notificaciones. La resolución no fue recurrida y devino firme.
6. Practicada nueva notificación de la liquidación a D^a V.P.M., en ejecución de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 28 de noviembre de 2014, dictada en el procedimiento de apremio seguido para el cobro de la deuda, se interpuso recurso de reposición contra la misma, que fue desestimado mediante resolución de la DGT de 16 de junio de 2015.
7. Esta resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de junio de 2015 fue también impugnada ante el TEAR de La Rioja que, en su resolución de 30 de agosto de 2018, ordenó anular la liquidación a la vista de la existencia de caducidad en el expediente. El TEAR señaló que el procedimiento se inició mediante el requerimiento efectuado a la presentadora del impuesto el 7 de febrero de 2008. Dado que las liquidaciones se notificaron transcurrido un plazo superior a seis meses, sin que hubiera declaración de caducidad por parte de la Administración, todas las actuaciones posteriores se habían efectuado en el curso de un procedimiento caducado y por lo tanto no eran válidas. Como consecuencia de dicha resolución en vía económico-administrativa, la liquidación 12 LOS 2332-100, que había sustituido a la anterior 12 LOS 2332, fue datada de baja con fecha 22 de octubre de 2018. Ambas liquidaciones, la original y la sustitutiva, fueron objeto de devolución de ingresos indebidos a la contribuyente con fechas 24 de abril de 2015 y 16 de diciembre de 2019.

8. En vista de esta nueva resolución del TEAR, D^a M.M.M.M. y D^a R.P.M. solicitaron nuevamente el 7 de julio de 2020 la declaración de nulidad de pleno derecho de sus liquidaciones, alegando en este momento la existencia de caducidad que no fue declarada en el expediente. La solicitud fue nuevamente inadmitida por la DGT mediante resolución de 3 de noviembre de 2020, motivándola en haberse desestimado previamente la solicitud de revisión de 13 de mayo de 2013, que no se había impugnado y por tanto había devenido firme.

9. La resolución de inadmisión fue recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, que dictó la sentencia 392/2021, de 9 de diciembre, cuya parte dispositiva estimaba el recurso interpuesto, disponiendo “*Declaramos la nulidad de la resolución recurrida por su disconformidad a derecho y acordamos la retroacción de actuaciones para que se resuelva sobre la solicitud de nulidad actuaciones*”. A juicio del tribunal, la inadmisión era contraria a derecho, al no fundamentarse en ninguna de las tres causas previstas en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, porque precisamente el acto firme no es una causa de inadmisión y considerando además que la causa de la petición de nulidad inadmitida era diferente a la solicitada e inadmitida anteriormente.

Tercero

El acuerdo de inicio del procedimiento de revisión de oficio fue notificado por correo certificado con acuse de recibo a D^a M.M.M.M. el 24 de febrero de 2022 y a D^a R.P.M., habiendo resultado inútiles las dos citaciones personales a través de Correos mediante publicación en el BOR el 17 de marzo de 2022.

Cuarto

Posteriormente en fecha 6 de abril de 2022 se acuerda el trámite de audiencia que fue notificado por correo certificado con acuse de recibo a D^a M.M.M.M. el 11 de abril de 2022 y a D^a R.P.M., habiendo resultado inútiles las dos citaciones personales a través de Correos mediante publicación en el BOR el 29 de abril de 2022.

Quinto

Consta que, ambas interesadas, presentaron en fecha 4 de mayo de 2022, escrito de alegaciones evacuando el trámite de audiencia.

Sexto

A continuación, consta en el expediente sendos certificados de Intervención General, de fecha 25 de noviembre de 2022, de los que se desprende el ingreso por parte de las interesadas de las siguientes cantidades:

- D^a M.M.M.M., un total de 25.097,91 euros, con arreglo al siguiente desglose: principal, 19.636,72 euros; Recargo de apremio, 3.927,34 euros e intereses de demora, 1.533,85 euros.

- D^a R.P.M., un total de 7.387,08 euros, cantidad abonada en concepto de principal.

Séptimo

Consta a continuación en el expediente, la propuesta de resolución, que no está fechada, aceptando la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones objeto de este expediente, reconociendo el derecho de las interesadas a percibir la devolución de las cantidades ingresadas con los intereses correspondientes. Dicha propuesta es informada favorablemente por los Servicios Jurídicos en el informe de fecha 29 de diciembre de 2022.

Antecedentes de la consulta

Primero

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

Segundo

El Sr. Presidente del Consejo Consultivo de La Rioja, mediante escrito, firmado, enviado y registrado de salida electrónicamente el 5 de enero 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

Tras lo anterior fue asignada la ponencia al Consejero 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

1. El carácter preceptivo del dictamen del Consejo Consultivo en los casos de revisión de los actos administrativos resulta, con toda claridad, de lo dispuesto en el art. 106.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPAC'15), a cuyo tenor: *“Las Administraciones Públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47.1”*.

Reiteran la necesidad del dictamen del Consejo Consultivo en estos casos nuestra Ley reguladora (Ley 3/2001, de 31 de mayo, art. 11.f) y el Reglamento que la desarrolla (aprobado por Decreto 8/2002, de 24 de enero art. 12.2.f).

2. Por lo demás, como claramente se infiere del precitado art. 106.1 LPAC'15, el dictamen del Consejo Consultivo 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.

Segundo

Sobre la revisión de oficio

1.- La revisión de oficio es una potestad jurídico-pública de autotutela directamente conferida por la ley a las Administraciones Públicas para, mediante una decisión del órgano competente y previo el procedimiento establecido, invalidar por sí mismas, con o sin previa instancia de parte interesada, sus propios actos administrativos declarativos de derechos o disposiciones reglamentarias cuando sean nulos de pleno Derecho, es decir, radicalmente nulos por incurrir en alguno de los vicios taxativamente determinados por la misma ley que la confiere y ello sin necesidad de impugnarlos antes en vía jurisdiccional, aunque sin perjuicio del eventual control judicial posterior del acto administrativo revisor.

2.- El precepto que confiere la potestad jurídico-pública en que la revisión de oficio consiste es el art. 106.1 LPAC'15, ya reproducido en el apartado anterior.

El citado art. 47.1 LPAC'15 sólo considera incursos en nulidad radical o de pleno Derecho los actos administrativos incursos en alguno de los siguientes casos:

- a) *los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) *los dictados por órgano manifestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) *los que tengan un contenido imposible.*
- d) *los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) *los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.*
- f) *los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) *cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley”.*

3.- La razón de todo ello estriba en que, como se ha señalado doctrinalmente, los arts. 9.1, 9.3 y 103.CE, al constitucionalizar los principios de legalidad de la actuación administrativa, y de sometimiento pleno de la Administración a la Ley y al Derecho, han incorporado decididamente al ordenamiento español la doctrina de la *vinculación positiva* de la Administración a la legalidad (*positive bindung*, en la tradición jurídica alemana).

Conforme a ese criterio, en síntesis, el Derecho objetivo no es, para la Administración, un mero límite *externo*, que señale, hacia afuera, una zona de prohibición, pero dentro de la cual la actuación administrativa pueda desplegarse libre y arbitrariamente. Por el contrario, el Derecho condiciona y determina, de manera *positiva*, toda actuación administrativa, pues esta no será válida si no cuenta con la cobertura de una previa norma habilitante, con la que, además, aquella actuación debe ser conforme. Expresión de esta doctrina es, también, el vigente art. 34.2 LPAC'15, a cuyo tenor *“el contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquéllos”*.

4.- La jurisprudencia y la doctrina han insistido, con reiteración, en la necesidad de interpretar restrictivamente los preceptos que tipifican las causas de nulidad de los actos administrativos. Y ello, porque la categoría jurídica de la *nulidad de pleno Derecho* es, dentro de la teoría de la invalidez del acto administrativo, una excepción frente a la *anulabilidad*, que constituye, a su vez, la consecuencia prevista, como regla general, para los supuestos en que un acto administrativo contraviene el ordenamiento jurídico (art. 48.1 LPAC'15).

Así lo han señalado, entre otros muchos, el Dictamen del Consejo de Estado 485/2012, de 24 de mayo, y los en él citados.

5.- En materia tributaria, la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria viene regulado en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.*

2. El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

- a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.*
- b) A instancia del interesado.*

3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.

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

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

- a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.
- b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

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

Tercero

Sobre la procedencia o no de la revisión de oficio en el presente supuesto

1.- El artículo 104 de la Ley General Tributaria, dispone lo siguiente:

“1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.*
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.*

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

Este apartado 5 del precepto tiene un carácter imperativo, de manera que, si la Administración no ha cumplido los plazos legales, necesariamente ha de declararse la caducidad del procedimiento. En este caso, la oficina gestora dictó un requerimiento, que resultó notificado a la representante de las herederas reclamantes, el 7/2/2008. En consecuencia, desde el 8/2/2008 comenzó a contar el plazo para la tramitación del expediente, conforme a lo señalado en el transcrito artículo 104.1 de la Ley General Tributaria, al que de forma expresa, se remiten los artículos 133.1.d) y 139.1.b) de la Ley General Tributaria al regular los procedimientos de verificación de datos y de comprobación

limitada respectivamente, por tanto, dicho plazo finalizaba el 8/8/2008. Mientras la oficina gestora no finalice el procedimiento iniciado el 7/2/2008, este sigue vivo y no puede iniciarse un nuevo procedimiento con idéntico objeto, relativo al mismo tributo, hecho imponible, devengo y obligado tributario, de forma que todo lo actuado hasta la práctica de la liquidación debe entenderse realizado en el procedimiento inicial que se encontraba en tramitación. La Administración dio fin del procedimiento inicial que se encontraba en tramitación mediante emisión de la liquidación practicada el 27/3/2012, efectuándose el primer intento de notificación el 6/4/2012, fecha esa última en la que había transcurrido un plazo superior a seis meses desde que comenzó el procedimiento. Por lo tanto, parece evidente la necesidad de declarar la nulidad de los actos cuya nulidad solicitaron las interesadas en su escrito de 7 de julio de 2020, concretados en las liquidaciones giradas a las mismas, al encontrarnos ante unos actos, las liquidaciones, dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido tal y como establece el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria.

Cuarto

Otras cuestiones a propósito del presente expediente

1.- Como ya hemos indicado anteriormente, el plazo para resolver las peticiones de nulidad de los actos de la administración tributaria es de 1 año desde que el interesado si el procedimiento se inicia a instancia de parte, o desde que se le notifica el inicio del procedimiento, si este comenzase de oficio. En este caso, hemos de considerar que nos encontramos ante un caso de inicio a instancia de parte, pues la resolución del Consejero de Hacienda, de fecha 18 de febrero de 2022, que acuerda el inicio del procedimiento, es de revisión de oficio, se dicta en cumplimiento de la Sentencia del TSJ ya referida, como consecuencia del recurso contencioso administrativo interpuesto por D^a M.M.M.M. y D^a R.P.M. contra la inadmisión de su petición de revisión de los actos que consideraban nulos, de los actos de gestión tributaria llevados a cabo como consecuencia de la liquidación de la herencia de D. U.P.S. y entre ellos las liquidaciones giradas a las interesadas, por caducidad del expediente. Tras la Sentencia que declara nula la inadmisión *ad limine* de dicha petición y la consiguiente retroacción de actuaciones para resolver la solicitud de nulidad, es cuando se dicta la resolución por el Consejero, por lo que se trata de un procedimiento iniciado a instancia de parte, aunque tampoco tiene mayor trascendencia, pues todavía no ha transcurrido el plazo de un año para resolver que establece el artículo 217 de la Ley General Tributaria. No obstante, y siendo un procedimiento iniciado a petición de parte el plazo el plazo de 1 año empezaría a contar desde el momento de la notificación de la resolución del Consejero iniciando el procedimiento, lo que tuvo lugar mediante correo certificado con acuse de recibo, a D^a M.M.M.M. el 24 de febrero de 2022 y a D^a R.P.M., habiendo resultado inútiles las dos citaciones personales a través de Correos, mediante publicación en el BOE núm. 70 de 17 de marzo de 2022.

2.- Cuando se presenta a liquidación del Impuesto de Sucesiones la herencia de D. U.P.S., la representante de las herederas, junto con las autoliquidaciones, presentó un escrito en el que solicitó expresamente que se apliquen las reducciones del impuesto vigentes en la comunidad autónoma de La Rioja que pudieran corresponder y especialmente la del 99% de la cuota del impuesto a las liquidaciones de cada heredera. En defensa de su pretensión, argumentó que, aunque el causante estuvo empadronado desde marzo del año 2007 hasta la fecha de su fallecimiento, en Suances (Cantabria), su empadronamiento obedeció a motivos laborales, siendo desde siempre su domicilio el sito en C/ XX de Logroño. Además, aportó diversa documentación para justificar la residencia del fallecido en Logroño.

Durante el procedimiento de comprobación realizado por la Administración, y como consecuencia de los defectos en las notificaciones realizados a las herederas, al no poderse cumplir los requerimientos de documentación solicitados por la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja, hizo que por la Administración, se girasen liquidaciones provisionales sin tener en cuenta dicha bonificación y ello por considerar que el difunto durante los tres últimos meses de su vida figuraba empadronado en la localidad cántabra de Suances. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido, sobre el que las Comunidades Autónomas tienen amplias competencias normativas, siendo determinante, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, el lugar de residencia habitual del causante.

En cuanto a la normativa aplicable en cada caso en los supuestos de posibles cambios de residencia habitual entre distintas comunidades, y como medida para evitar fraudes o deslocalizaciones con motivos puramente fiscales, el apartado 5 del artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, establece:

“En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Cuando de acuerdo con lo anterior no sea posible determinar la normativa aplicable se aplicará la del Estado”.

Se trata de una norma que ha dado lugar a problemas de interpretación, pues pueden existir sucesiones en las que de acuerdo con la residencia habitual del causante en la fecha del devengo el impuesto corresponda a una determinada Comunidad Autónoma, pero por no cumplirse el requisito de residencia habitual durante los cinco años inmediatamente anteriores la normativa aplicable no sea la de esa Comunidad Autónoma sino la del Estado.

3.- La cuestión ha quedado clarificada con la promulgación de la vigente Ley reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común (Ley 22/09, de 18/12), que en su art. 28 dispone:

“1º. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1º. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

- a) Del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
- b) Del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.*

La determinación de dónde radica la “residencia habitual” es una cuestión de hecho, susceptible de apreciación según las reglas generales de valoración de la prueba (artículo 106.1 Ley 58/2003). En el presente supuesto parece evidente que la residencia habitual del Sr. P.S., fue en la Ciudad de Logroño. Consta el certificado de la Secretaria General del Ayuntamiento de esta Ciudad acreditativo de que el Sr. P.S., figuró inscrito en la calle XX, al menos, desde la renovación del padrón en fecha 1 de mayo de 1996, hasta el 16 de marzo de 2007, fecha en la que causó baja por ir a otro municipio (Suances), falleciendo recordemos el 26 de julio de 2007. Es decir que, desde el 1 de mayo de 1996 hasta el día de su fallecimiento, el 26 de julio de 2007, solamente estuvo empadronado en otra Comunidad Autónoma (Cantabria), durante 132 días. No parece que ese cambio de domicilio pueda obedecer a una intención defraudatoria, siendo plausible que, como se indica, ese cambio fuese debido a razones laborales. Sin embargo, la defunción se produjo en Logroño, como se desprende del certificado de fallecimiento, en el que figura como último domicilio el de la Calle XX. Consta igualmente la declaración de varios vecinos del inmueble y personas que tuvieron relación laboral con el difunto, que acreditan su residencia en el domicilio de XX, incluso durante los últimos meses, así como que acudía a trabajar al pabellón que poseía en el Polígono de El Cortijo.

Por todo ello, incluso sobre el fondo del asunto, parece que procedía haber aplicado la bonificación del 99% de la cuota.

4.- Como consecuencia deben anularse las liquidaciones giradas a las interesadas, por haber dictado las mismas en un procedimiento caducado, debiendo devolver las cantidades ingresadas con los intereses desde el momento del ingreso hasta el de su completa devolución por la Administración. A este particular hemos de manifestar, que las herederas del difunto eran la viuda y sus tres hijas, pero que la presente nulidad afecta solamente a la viuda y a la hija D^a R.P.M, que son las que en fecha 7 de julio de 2020 interesaron la revisión de actos nulos, no constando según el expediente que las otras dos herederas hayan realizado ingreso de ningún tipo.

CONCLUSIONES

Primera

Procede acordar la revisión de oficio de las liquidaciones números 12 LOS 2329 y 12 LOS 2330, emitidas en el procedimiento LO/S/211/2008 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Segunda

Como consecuencia de dicha declaración de nulidad habrá de devolverse a M.M.M.M., un total de 25.097,91 euros, con arreglo al siguiente desglose: principal, 19.636,72 euros; Recargo de apremio, 3.927,34 euros, e intereses de demora 1.533,85 euros, más los intereses legales correspondientes desde el momento de cada uno de los ingresos parciales realizados hasta la fecha de su completo pago y a D^a R.P.M., un total de 7.387,08 euros, cantidad abonada en concepto de principal más los intereses legales correspondientes desde el momento de cada uno de los ingresos parciales realizados hasta la fecha de su completo pago.

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.

EL PRESIDENTE DEL CONSEJO CONSULTIVO