

En Logroño, a 30 de marzo 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 M^a Belén Revilla Grande, emite, por unanimidad de los asistentes, el siguiente

DICTAMEN

17/23

Correspondiente a la consulta formulada por el Excmo. Sr. Consejero de Servicios Sociales y Gobernanza Pública, a instancia de la Consejería de Hacienda y Administración Pública en relación con el procedimiento de *Revisión de oficio del acto administrativo de liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resolutorio del procedimiento de comprobación limitada por causa de sucesión de D^a D.M.F., tramitada por la Consejería de Hacienda y Administración Pública.*

ANTECEDENTES DE HECHO

Antecedentes del asunto

La Consejería de Administraciones Públicas y Hacienda, ha tramitado un procedimiento de revisión de oficio de actos nulos, de cuyo expediente resultan los siguientes antecedentes de interés:

-D^a D.M.F., falleció en Autol (La Rioja) el día 20 de noviembre de 2017, en estado de viuda y con un único hijo, D. A.M.F. habiendo otorgado su última voluntad en testamento abierto autorizado en Logroño el día 29 de julio de 2004 por el Notario D. J.F.L., número 2491 de su protocolo.

-El heredero testamentario, D. A.M.F., renunció pura y simplemente a la herencia de su madre, con renuncia *expresa e irrevocable a todos cuantos derechos se derivaren de la misma y pudieran corresponderle, así como cuantas deudas pudieran derivarse de la misma*, en escritura pública otorgada en la ciudad de Logroño, el día 29 de diciembre de 2017, ante el Notario de Logroño D. J.F.L.A., número 2370 de su protocolo.

-Mediante Acta de Notoriedad para declaración de herederos Abintestato, otorgada el 23 de enero de 2018, ante el Notario de Logroño D. J.F.L.A., número 346 de su protocolo, se declara verificada la notoriedad de que la única heredera de D^a D.M.F. es su nieta D^a L.O.P.

-Con fecha 2 de marzo de 2018, D^a L.O.P., presentó, ante la Sra. Directora de la Oficina de Tributos



de la Comunidad Autónoma de La Rioja, -Sección de Sucesiones-escrito en el que comunica que se han practicado operaciones de inventario de bienes de la causante, resultando que los bienes existentes en la fecha del fallecimiento son los que se detallan en el cuaderno particional que se acompaña al presente escrito y cuyos certificados se adjuntan.

-Declara que su patrimonio preexistente no supera los 402.678,11 euros, y que, conforme al referido cuaderno particional, se ha adjudicado a favor de Doña L.O.P., *el pleno dominio de los saldos de las cuentas corrientes, libretas y fondos. En su pago se le adjudica la titularidad de los bienes descritos de forma privativa, cuyo valor es de 1.145.797,85 euros.*

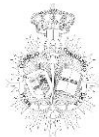
-Tras adicionar el importe del ajuar doméstico y aplicar la reducción por parentesco con la causante, resultó una base liquidable de 1.164.214,92 euros, conforme a la que se presentó, con fecha 5 de marzo de 2018, (modelo 650), Autoliquidación del Impuesto de Sucesiones, resultando una cuota tributaria previa por importe de 323.955,75 euros, a la que la contribuyente aplicó la reducción del 99,00% por importe de 320.716,19 euros, resultando una cuota líquida por importe de 3.239,56 euros, cantidad que fue ingresada.

-La oficina gestora del tributo cedido, inició procedimiento de comprobación limitada respecto al Impuesto de Sucesiones devengado por el fallecimiento de D^a D.M.F., de referencia DG 2018S000678/001, al considerar que la deducción aplicable sobre la cuota íntegra era del 98% y no del 99% aplicado por la obligada tributaria, notificando a la misma la propuesta de liquidación provisional con ofrecimiento de alegaciones, sin que fueran presentadas, por lo que transcurrido el plazo otorgado al efecto, la administración tributaria dictó la liquidación provisional nº 2018/S/391, en idénticos términos que la propuesta y por una cuantía a ingresar de 3.005,81 euros. Esta liquidación, notificada a la interesada el 9 de mayo de 2018, no fue recurrida deviniendo firme y consentida

-El 23 de octubre de 2020, D^a L.O.P. presentó escrito en el registro de la Consejería de Hacienda del Gobierno de La Rioja, dirigido al Sr. Director de Tributos de la Comunidad Autónoma de La Rioja-Sucesiones y Donaciones-en el que expone que *“mediante el presente escrito se presenta reclamación contra propuesta de liquidación del impuesto de sucesiones y donaciones”*, sobre la base de las alegaciones que constan en el mismo.

-El día 27 de octubre de 2020, registro de salida 158663, de fecha 6 de noviembre de 2020, se solicitó a la reclamante la *“información necesaria para aclarar el objeto de las pretensiones manifestadas en su escrito inicial y poder calificarlos como recurso de reposición o reclamación económico administrativa. Se le emplaza para que, en el plazo de 10 días, contados a partir de la recepción de la presente, aclare cuál de los dos medios quiere utilizar. En el caso de que no conteste en dicho plazo, se le advierte de que su escrito se va a tramitar como recurso de reposición.”*, siendo la petición expresada notificada a la interesada el día 16 de noviembre de 2020., sin que atendiera el requerimiento cursado.

-El 7 de octubre de 2021 (registro de salida S-212526 de 14 de octubre de 2021), se dictó resolución por el Sr. Director General de Tributos, por la que, sobre la base de que *la liquidación complementaria que se recurre fue notificada con fecha 9 de mayo de 2018 y el recurso ha sido interpuesto con fecha 23 de octubre de 2020, es decir, más de un mes después de la notificación del acto que se recurre*, se resuelve inadmitir por extemporáneo el recurso de reposición interpuesto, informando a la recurrente que contra dicha resolución, cabe interponer reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de La Rioja, en el improrrogable plazo de un mes contado desde el día siguiente a la notificación.



-Con fecha 27 de octubre de 2021 (registro de entrada 376791) se interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico administrativo Regional de La Rioja contra la resolución mencionada. Dicho Tribunal resolvió estimar en parte la reclamación, anulando el acuerdo que califica el escrito presentado el 23 de octubre de 2020 como recurso de reposición y lo declara inadmisibile por extemporáneo, ordenando a la administración actuante que proceda *a tramitar dicho escrito atendiendo a lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria*.

-Por Resolución de la Directora General de Tributos del Gobierno de La Rioja de 25 de abril de 2022, se ordena la ejecución de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional y, en consecuencia, trasladar al órgano competente el expediente para la tramitación del procedimiento de nulidad de pleno derecho.

-Por Resolución del Sr. Consejero de Hacienda y Administraciones públicas de 5 de mayo de 2022, se acordó iniciar el procedimiento de revisión de oficio de la liquidación provisional DG/2018/S/000391 emitida en el procedimiento LO/2018/S/678, sin que la interesada presentara alegación alguna, ni siquiera en el preceptivo trámite de audiencia.

-Solicitado el preceptivo informe a la Dirección General de los Servicios Jurídicos, fue emitido con fecha 17 de febrero de 2023, concluyendo que no concurría causa de nulidad y no procedía la revisión de oficio de la liquidación impugnada.

-Finalmente se formuló propuesta de resolución para la declaración de *improcedencia de la revisión de la liquidación 18 LOS 3929 a. nombre de L.O.P., por no concurrir la causa de nulidad de pleno derecho alegada, confirmado el acto impugnado*.

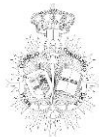
Antecedentes de la consulta

Primero

Por escrito firmado, enviado y registrado de salida electrónicamente con fecha de 22 de febrero de 2023, y registrado de entrada en este Consejo el día 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 de 23 de febrero de 2023, firmado, enviado y registrado de salida electrónicamente el mismo día, 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 señalada 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 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).

2. Por lo demás, como claramente se determina en el párrafo 2 del precitado artículo 6 del RGLGT'05, 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:

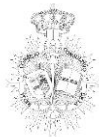
“2. La declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma”.

Segundo

Tramitación del procedimiento de revisión de oficio

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

2. 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.

3. 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).

La contribuyente, presentó su solicitud de inicio del procedimiento administrativo de revisión de oficio el día 23 de octubre de 2020 y fue el día 18 de octubre de 2021, cuando la administración notificó la resolución expresa de inadmitir por extemporáneo el recurso de reposición que consideró interpuesto por la parte recurrente, por lo que la resolución, posteriormente declarada nula, fue adoptada antes de que transcurriera el plazo del año prescrito por la norma, si bien, la declaración de nulidad de la misma, ha supuesto que se haya incumplido el plazo máximo para resolver y notificar resolución expresa en el procedimiento de revisión de oficio de los actos en materia tributaria.

No obstante, en cualquier caso, conforme prescribe el artículo 21 de la LPAC'15 *“la administración está obligada a dictar resolución expresa y a notificarle en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación”*, por lo que, 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.

4. Por último, respecto al trámite de **audiencia**, se ha cumplido adecuadamente habiendo podido formular la interesada alegaciones, aun cuando no ha ejercido su derecho.

Tercero

Las alegaciones de las partes

a) Alegaciones de la parte recurrente.

1. Solicitud de inicio del procedimiento revisor.



La interesada, en su “reclamación”, mantiene que de su autoliquidación resultó una cuota tributaria de 323.955,75 euros y una deducción del 99% de la cuota resultante de 320.716,19 euros y, por tanto, la cuota deducida fue de 3.239,56 euros, cantidad que fue ingresada en fecha 7 de marzo de 2018; la oficina de Tributos procedió a realizar una liquidación provisional en la que modificó la reducción de la cuota, aplicando un porcentaje del 98% y reduciendo el importe a la cantidad de 306.023,24 euros, determinando una cuota deducida de 6.245,37 euros, por lo que procedió a girar liquidación por importe de 3.005,81 euros.

Que, a su parecer, el artículo 37 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, vigente en el momento de presentar su Autoliquidación, establecía:

“Artículo 37. Deducción para adquisiciones mortis causa por sujetos incluidos en los grupos I y II.

En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 500.000 euros.

La deducción será del 98% para las bases liquidables que superen los 500.000 euros”.

Argumenta, que, tras la reforma introducida por la Ley 2/2020, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2020, en su artículo 1.5, el precepto quedó redactado como sigue:

“Artículo 37. Deducción para adquisiciones mortis causa por sujetos incluidos en los grupos I y II.

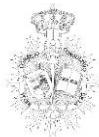
En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 400.000 euros.

La deducción será del 50% para la parte de base liquidable que supere los 400.000 euros”.

De este cambio normativo, que, en realidad únicamente modifica límites para la base imponible y porcentajes, la reclamante deduce lo siguiente:

“Por tanto, de forma explícita se reconoce la progresividad del impuesto y la división por tramos de los porcentajes de reducción de la cuota”.

Considera, por tanto, que:



“Resulta manifiesto que la cantidad determinada en la propuesta de liquidación como “deducción de la cuota” es improcedente dado que la aplicación correcta de la norma vigente en el momento del hecho imponible Ley 10/2017 de 27 de octubre, los porcentajes de reducción aplicables serían del 99% hasta la cantidad de 500.000 euros de la base liquidable y el 98% para el tramo que supera dicha cantidad, en lugar de aplicar el 98% al total de la base liquidable.

Por eso estamos ante un supuesto de infracción manifiesta de la Ley o de circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado, a tenor de lo establecido en el artículo 219.1 de la Ley General Tributaria, una violación del ordenamiento jurídico, que es patente, evidente, es decir, que no admita o suscita dudas”.

Tras estas valoraciones, invoca la parte reclamante, los artículos. 216 y 217 de la LGT y considera que:

“la propuesta de liquidación a la que se hace referencia, la aplicación de la norma realizada, supone indefensión, y, en consecuencia, atenta a uno de los principios fundamentales de nuestro sistema legal, la Constitución”.

E insiste:

“En el presente caso, se da un supuesto adicional como es un cambio de criterio en la aplicación de la norma por parte de la administración lo que supone indefensión, actuación que incumple el artículo 24 Constitucional”.

Termina por solicitar que:

“se declare nulo, anule o revoque la propuesta de liquidación provisional de referencia por ser contraria a la Ley, inculcar los derechos del contribuyente y las garantías constitucionales”.

2. Reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional

En la reclamación económico administrativa presentada ante el Tribunal Económico Administrativo de La Rioja, la contribuyente insiste en los argumentos que sustentaban la solicitud de inicio del procedimiento, sustancialmente, abunda en el hecho de que el precepto aplicable, en la nueva redacción que le otorga la Ley 2/2020, es:

“...cuando se constata que la determinación del importe de la deducción de la cuota realizada en la propuesta de liquidación remitida es improcedente, y, en consecuencia, la cuota deducida y el ingreso a realizar.

Teniendo en cuenta lo expuesto, resulta manifiesto que la cantidad determinada en la propuesta de liquidación como “deducción en la cuota” es improcedente, dado que la aplicación correcta de la norma vigente en el momento del hecho imponible Ley 10/2017, de 27 de octubre, los porcentajes de reducción aplicables serían el 99% hasta la cantidad de 500.000 euros de la base liquidable y el 98% para el tramo que supera esa cantidad, en lugar de aplicar el 98% al total de la base liquidable.



Por tanto, estamos ante el supuesto de infracción manifiesta de la ley o de circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado, a tenor de lo establecido en el artículo 219.1 de la Ley General Tributaria, una violación del ordenamiento jurídico que es patente, evidente, es decir, que no admita o suscita dudas”.

Considera que no estamos ante un recurso de reposición ordinario, sino ante un recurso extraordinario de revisión, que la actora funda en el artículo 118.1 de la Ley 30/92.

Alega igualmente la nulidad del acto recurrido y la caducidad del procedimiento por cuanto que *en el presente caso el recurso es de fecha 23/10/2020, la resolución de la Oficina de Tributos es de fecha 18/10/2021, por tanto, se han superado holgadamente el plazo de seis meses.*

En ningún momento posterior, ni durante la tramitación del procedimiento de revisión de oficio instruido por la administración tributaria, la reclamante ha presentado nuevas alegaciones, si siquiera en el trámite preceptivo de audiencia.

b) La Resolución del Tribunal Económico Administrativo de La Rioja.

El tribunal económico administrativo limita su resolución a analizar la calificación del recurso interpuesto, y, a su juicio, *no ofrece duda de la lectura del escrito presentado el 23/10/2020 que se estaba tratando de promover el procedimiento especial de revisión de declaración de nulidad de pleno derecho, remitiéndose expresamente a lo dispuesto en los artículos 216 y 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria.*

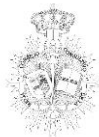
Resuelve, en consecuencia, con respeto a la facultad revisora que el ordenamiento jurídico atribuye al Tribunal, limitada a la vía ordinaria de impugnación de la reclamación económico administrativa, ordenando a *la administración tributaria tramitar dicho escrito atendiendo a lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria.*

c) El informe jurídico de la administración tributaria:

La Jefa de Sección de asistencia jurídica Tributaria, con fecha 26 de abril de 2022, emite informe en el que, respecto a la cuestión de fondo dice:

“Debe tenerse en cuenta el momento del devengo para la determinación de la normativa aplicable a la sucesión, a tenor de lo previsto en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil (...).



El momento del devengo, en este caso el 20 de noviembre de 2017, marca los elementos de hecho relevantes para la aplicación del tributo, tales como la legislación aplicable a la determinación de la deuda tributaria o la valoración que deba asignarse a los bienes transmitidos, resultando de aplicación por tanto lo previsto en el citado artículo 37 de la Ley 10/2017 en su redacción inicial, sin que pueda tenerse en cuenta las posteriores modificaciones de la Ley, que entraron en vigor en fechas posteriores a la del devengo.

Por todo lo expuesto, no se aprecia la existencia de indefensión en el expediente ni ningún motivo de nulidad de la liquidación impugnada”.

d) El informe de los servicios jurídicos

Solicitado informe a la Dirección general de los Servicios Jurídicos, de conformidad con el artículo 8.1.e) del Decreto 21/2006, de 7 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Dirección General de los Servicios Jurídicos, y con el concordante art. 40.2.d) del Decreto 8/2002, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico y funcional del Consejo Consultivo de La Rioja, en coherencia con lo previsto en los artículos 4 a 6 del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado mediante Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se emite el mismo con fecha 17 de febrero de 2023, del que destacamos:

“Tal y como señala el órgano gestor,

-la norma aplicable para determinar la deuda tributaria es la vigente en el momento del devengo del impuesto “en este caso el 20 de noviembre de 2017, marca los elementos de hecho relevantes para la aplicación del tributo, tales como la legislación aplicable a la determinación de la deuda tributaria o la valoración que deba asignarse a los bienes transmitidos (...).

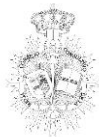
Al respecto la Resolución del TEAC, de 4 de junio de 2003, resulta bastante clarificadora en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante, “no obstante para disipar cualquier duda al respecto el artículo 24.1 de la ley 29/1987, sitúa el momento del devengo en el día del fallecimiento del causante. Es doctrina aceptada que, como regla general en las transmisiones mortis causa, el devengo del impuesto se produce el día del fallecimiento con independencia de cuando se verifique la aceptación de la herencia por los herederos”.

-“El hecho de que la nueva norma resulte parcialmente más favorable a la interesada no permite ni una aplicación retroactiva de la misma”. El artículo 10.2 de LGT establece:

“1 Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín Oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2 Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

Al momento de dictarse la liquidación cuestionada se encontraba vigente la redacción dada al



artículo 37 por la Ley del 2017 y no la redacción del citado artículo introducida por la ley 2/2020, que tal en la que expresamente se señalaba en su DF Única entraba en vigor el 1-2-2020 y no confería efectos retroactivos a la modificación legal.

Asimismo, la STC 121/2016 de 23 de junio (RTC 2016 121), y en relación a la retroactividad de las normas, distingue el tipo de impuestos y señala que: "(...), es preciso tener en cuenta de manera especial tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso. Conviene recordar que, a efectos de la determinación de la norma aplicable, en la dogmática tributaria el devengo es el momento en que, por establecerlo así la Ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria. En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo, sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo, no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender sólo al momento del devengo; ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible".

-El hecho de que la nueva norma resulte parcialmente más favorable a la interesada no permite(...) ni una interpretación contra legem de la norma anterior basada en la nueva norma y en sentido contrario a la literalidad de la Ley que era aplicable".

El artículo 12 de la LGT señala que: "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

La dicción literal del artículo 37, en su versión de 2017 es clara y no ofrece dudas, se aprecia la deducción del 98% para las bases liquidables (en su totalidad) superiores a 500.000 euros, mientras que la dicción del mismo artículo 37, en su redacción de 2020 se concreta en **la parte de la base liquidable que supere los 400.000 euros**". No cabe una interpretación extensiva de la norma cuando sus términos están claros.

A su vez, el artículo 13 del mismo texto legal proscribía la aplicación analógica "para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

-Sobre la concreta causa denunciada de nulidad de la liquidación: "la aplicación de la norma por parte de la administración supone indefensión, actuación que incumple el artículo 24 de la Constitución".

Tras analizar la dimensión y la doctrina constitucional respecto al derecho fundamental regulado en el artículo 24 de la CE, la letrada concluye:

"La liquidación se efectuó de acuerdo con lo establecido en la ley vigente aplicable temporalmente al hecho imponible del impuesto, la modificación de la ley, tres años después al hecho causante, no ponían de manifiesto, en términos de la reclamante "la improcedencia del acto dictado a tenor del artículo 219.1 LGT" ninguna ilegalidad o vulneración al ordenamiento jurídico del acto firme denunciado, por ello se excluye cualquier forma de indefensión a la reclamante en los términos expresados, aplicar la legislación posterior hubiera supuesto no sólo ir contra la ley sino otorga a la reclamante unas dispensas no justificadas".



e) La propuesta de resolución

En el fundamento tercero dice:

“La contribuyente alegó en el escrito presentado el 23 de octubre de 2020, como motivo de nulidad, que el cambio de criterio en la aplicación de la norma por parte de la administración le supuso indefensión, lo que incumple el artículo 24 de la Constitución.

Del examen de la documentación que consta en el expediente se observa que la interesada aplicó una deducción del 99% de la cuota, si bien la administración tramitó un procedimiento de comprobación limitada que finalizó con la notificación de la liquidación 18 LOS 3929, en la que se consideró aplicable una deducción del 98%, de acuerdo con lo previsto en el artículo 37 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, que era la norma aplicable en el momento de producirse el hecho imponible”.

Y, argumenta la propuesta de resolución:

“En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 500.000 euros. La deducción será del 98% para las bases liquidables que superen los 500.000 euros”.

Esto implica que se aplicó la norma de plano y en sus estrictos términos, sin ninguna clase de interpretación. La base liquidable ascendía a 1.164.214,92 euros, era superior a los 500.000 euros marcados como límite en la Ley, y se le aplicó una deducción del 98%. Debe tenerse en cuenta el momento del devengo para la determinación de la normativa aplicable a la sucesión, a tenor de lo previsto en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

“En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. (...)”.

El momento del devengo, en este caso el 20 de noviembre de 2017, marca los elementos de hecho relevantes para la aplicación del tributo, tales como la legislación aplicable a la determinación de la deuda tributaria o la valoración que deba asignarse a los bienes transmitidos, resultando de aplicación por tanto lo previsto en el citado artículo 37 de la Ley 10/2017 en su redacción inicial, sin que pueda tenerse en cuenta las posteriores modificaciones de la Ley, que entraron en vigor en fechas posteriores a la del devengo.

La liquidación complementaria se notificó a la interesada con fecha 9 de mayo de 2018 y fue ingresada sin que mediara recurso ni reclamación alguna.

Con posterioridad a estos hechos, la Ley 10/2017 fue modificada mediante la Ley 2/2020, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2020, que le dio la siguiente redacción al artículo 37:



“En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten procedentes, si la base liquidable es inferior o igual a 400.000 euros.

La deducción será del 50% para la parte de la base liquidable que supere los 400.000 euros.”

Esta modificación entró en vigor el 1 de febrero de 2020, según lo previsto en la Disposición final única de la Ley. La interesada planteó entonces la solicitud de revisión por nulidad de pleno derecho que ahora se resuelve, alegando un cambio en la interpretación de la norma por parte de la Administración. En realidad, no hubo ningún cambio en la interpretación de la norma. Esto hubiera requerido que sin modificarse la norma, y con la misma redacción, se alcanzaran resultados diferentes al cambiar la práctica administrativa.

Lo que en realidad sucedió en 2020 fue un cambio en la regulación legal, que modificó tanto la cuantía de la base liquidable necesaria para aplicar las reducciones como la mecánica de aplicación, lo cual es muy diferente a un cambio de interpretación. El hecho de que la nueva norma resulte parcialmente más favorable a la interesada no permite ni una aplicación retroactiva de la misma ni una interpretación contra legem de la norma anterior basada en la nueva norma y en sentido contrario a la literalidad de la Ley que era aplicable.

Los cambios introducidos por el poder legislativo en el ordenamiento jurídico no constituyen un cambio de criterio de la Administración ni producen indefensión de ninguna clase a los interesados en procedimientos administrativos ya cerrados y firmes, por más que sea humanamente comprensible la frustración ante la aprobación de una norma más favorable a la que fue aplicada en su momento.

Cuarto

Criterio del Consejo.

a) Presupuestos necesarios para la revisión de liquidaciones tributarias firmes.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia nº 592/2020, de 28 de mayo de 2.020, Recurso 2503/2019, nos recuerda la doctrina general en materia de revisión de liquidaciones tributarias firmes, manteniendo lo siguiente:

“SEGUNDO. - Doctrina establecida por esta Sala.

"[...] SEGUNDO. La doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes.

En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en



el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).

3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)".

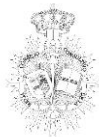
Por tanto, tal y como avala el TS, es posible solicitar la nulidad radical de una liquidación tributaria por concurrir en la misma alguno de los indicados supuestos previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria que dispone:

"Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

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".*

Pero, también, el apartado 3 del mismo artículo 217 de la LGT, permite acordar de forma motivada la inadmisión, incluso sin necesidad de recabar el Dictamen del Consejo



Consultivo, en los casos tasados que se contienen en el propio precepto:

“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”.

b) Sobre la aplicación supletoria del derecho administrativo general al ámbito de la revisión de actos en materia tributaria.

La disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, reguladora del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAP'15) señala en su apartado segundo que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en la propia Ley 39/2015.

En este sentido, consideramos que si bien el ámbito tributario presenta especialidades derivadas de la naturaleza de los asuntos que trata, debe incardinarse dentro de las fronteras del derecho administrativo general, por lo que, en materia de revisión de actos administrativos, por ser la que nos ocupa, ante la falta de regulación de alguna cuestión, específicamente en dicho ámbito tributario, debe acudir al derecho administrativo general para integrar posibles lagunas.

Por ello, partiendo de esta consideración integradora del ordenamiento jurídico administrativo general, analizaremos las cuestiones que se plantean en este supuesto a la luz de la doctrina y jurisprudencia que, estimamos aplicable.

c) Vulneración del art. 24 de la Constitución Española, como causa de nulidad de pleno derecho alegada para la revisión de oficio ex art. 217LGT.

La Letrada de los servicios jurídicos del Gobierno de La Rioja resume en su informe, la doctrina del Tribunal Constitucional respecto al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, reconocido como tal en el artículo 24 de la Constitución española.

“La obligada tributaria denunciaba indefensión ex art. 24 de la Constitución. El artículo 24 de la Constitución es susceptible de amparo constitucional, según el artículo 41 de LOTC, los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 a 29 de la Constitución, el artículo 24 de la Constitución, derecho a la tutela judicial efectiva, si bien a los efectos de nulidad absoluta que estamos analizando debe tenerse en cuenta que el derecho a tutela judicial efectiva solo es aplicable al procedimiento administrativo cuando se trata del procedimiento sancionador, en cuyo caso las garantías del proceso penal se extienden al ámbito sancionador en que actúa el ius punendi del Estado.



Es más y respecto de la prohibición de la indefensión, nos encontramos realmente ante una cláusula de cierre, "la idea de indefensión engloba, entendida en un sentido amplio, a todas las demás violaciones de derechos constitucionales que puedan colocarse en el marco del artículo 24 CE" (STC 48/1984 y SSTC 146/2003, 199/2006 y 28/2010). Se origina por tanto la indefensión, siguiendo la abundante jurisprudencia constitucional, cuando de forma ilegítima se priva o limita los medios de defensa producida en el seno de un proceso, produciendo en una de las partes, sin que le sea imputable, un perjuicio definitivo en sus derechos e intereses sustantivos. Se daría pues indefensión cuando se infringe una norma procesal, se priva a una parte o se la limita en sus medios de defensa o ante la falta imputabilidad al justiciable.

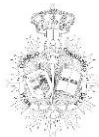
En términos similares se manifiesta el Tribunal Constitucional al indicar que "viene declarando reiteradamente que, en el contexto del artículo 24.1 CE, la indefensión es una noción material que se caracteriza por suponer una privación o minoración sustancial del derecho de defensa; un menoscabo sensible de los principios de contradicción y de igualdad de las partes que impide o dificulta gravemente a una de ellas la posibilidad de alegar y acreditar en el proceso su propio derecho, o de replicar dialécticamente la posición contraria en igualdad de condiciones con las demás partes procesales. Por otro lado, para que la indefensión alcance la dimensión constitucional que le atribuye el artículo 24 CE se requiere [...], que la indefensión sea causada por la incorrecta actuación del órgano jurisdiccional" (STC 40/2002).

La contribuyente, alega la pretendida indefensión de modo formulario, como una mera invocación sin sustentar ni fundamentar, y, al respecto, la STS 694/2021 de 24/02/2021 (RC 8075/2019) fija doctrina sobre la necesidad de invocar una causa de nulidad como fundamento de la revisión de oficio.

Es esta, la segunda de las cuestiones planteadas por el Auto de admisión del Tribunal Supremo, ATS de 28/02/2020 que plantea, como cuestión de interés casacional, "*si la mera alegación de una causa de nulidad de pleno derecho, sin necesidad de ulterior fundamentación, conlleva automáticamente la admisión a trámite la solicitud de revisión de oficio*".

La Sala Tercera del TS en dicha sentencia, explica que:

"(...) la motivación de la petición que deberá, no solo fundarse en la concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho, sino que también deberá razonarse --explicarse, eso es motivar-- el por qué aplicando al caso de autos esa exigencia concurre la causa de nulidad que se invoca. Ahora bien, en cuanto el canon que impone el precepto no es la del contenido de la motivación, sino que ésta no sea manifiestamente infundada, deberá concluirse que no se requiere una motivación exhaustiva, que es lo que parece pretenderse por la parte apelante en casación, sino que no exista una palmaria, ostensible, apreciable sin esfuerzo alguno, ausencia de razonamiento, de falta de explicación, sobre la concurrencia, al supuesto de autos, de la causa invocada, lo cual requiere no solo invocar el derecho, la causa de nulidad, sino, de manera trascendente, los hechos en que se funda dicha causa en el caso concreto. Aboca a esa conclusión no solo los claros términos del



artículo 102.3º, sino que, si como hemos dicho, la revisión de oficio, como potestad de las Administraciones, requiere la tramitación del procedimiento correspondiente, debe concluirse que esa petición no es sino una «solicitud» a las que se refería el artículo 70 de la misma Ley de 1992; siendo de destacar que entre las exigencias que se imponen para tales actos de parte, se exige la expresión de «los hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud». Es decir, el precepto impone, ya con carácter general, la claridad como presupuesto de las solicitudes, y con ese presupuesto, han de expresarse en las solicitudes los hechos en que se funda la causa de nulidad invocada, la explicación de las razones por las que esos hechos constituyen la infracción y la petición. No se hace referencia expresa, en el mencionado artículo 70, a las cuestiones jurídicas, pero es lo cierto que en el caso concreto de las solicitudes de apertura de un procedimiento de revisión de oficio, es obligado, por exigirlo el artículo 102, invocar la causa de nulidad, que no deja de ser una motivación jurídica”.

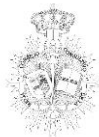
Y en función de ello, fija la siguiente doctrina:

"(...) que las solicitudes de revisión de oficio han de contener con claridad la invocación de una causa concreta de nulidad de las establecidas legalmente, así como los hechos en que se funda dicha causa, los fundamentos para considerar aplicable la causa de nulidad invocada y la petición concreta de iniciar el procedimiento de revisión de oficio”.

La contribuyente, en el escrito que da inicio al procedimiento de revisión de oficio, no invocaba causa de nulidad alguna que cumpliera los criterios mínimos fijados por la doctrina jurisprudencial, sino que, por el contrario, lo que pretendía era la eficacia retroactiva de la norma tributaria modificada, si bien, parcialmente, ya que únicamente requería aplicación de la discriminación en la base imponible, so pretexto de una proporcionalidad o distribución equitativa, pero no los porcentajes de reducción, que, en su caso, en el segundo tramo de la base imponible sería del 50% y no del 98% como le fue aplicado, es decir, solo pretende aplicación retroactiva de aquello que le podía resultar más beneficioso.

Es más, funda su pretensión en una interpretación de la administración, afirmando en su reclamación que “ *En el presente caso, se da un supuesto adicional como es un cambio de criterio en la aplicación de la norma por parte de la administración lo que supone indefensión, actuación que incumple el artículo 24 Constitucional*”, cuando en realidad lo que se ha producido es un cambio normativo, decisión del legislador en el ejercicio de sus facultades y cuya aplicación retroactiva, solo es posible si la propia norma tributaria, así lo dispone, ex art. 10.2 LGT, lo que no sucedió en este supuesto.

A nuestro juicio, no era exigible, para la adecuada resolución del procedimiento, trámite de subsanación, que, aunque regulado expresamente en el artículo 2.2. del RGLCT’05 en materia de revisión de actos de naturaleza tributaria en vía administrativa, tal y como ha interpretado la jurisprudencia, “*no abarca a los elementos esenciales que la norma exige para su tramitación y habilitan la inadmisión del procedimiento*”. (STS 694/2021 de 24/02/2021, RC 8075/2019).



A juicio del Consejo, había suficiente fundamento para inadmitir la solicitud de revisión de oficio del acto administrativo de liquidación provisional, ya que no contenía con la claridad exigida por la doctrina jurisprudencial, *la invocación de una causa concreta de nulidad de las establecidas legalmente, así como los hechos en que se funda dicha causa, los fundamentos para considerar aplicable la causa de nulidad invocada y la petición concreta de iniciar el procedimiento de revisión de oficio*, y, así, expresamente el órgano competente, quedaba facultado por el artículo 217.3 de la LGT, artículo, que, además, era expresamente invocado en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, que acordó ordenar a la administración tributaria, *a tramitar dicho escrito atendiendo lo dispuesto en el art. 217 de la Ley General Tributaria*, precepto, que, como hemos dicho, permite resolver inadmitiendo la solicitud en los supuestos expresamente tasados en el mismo.

Como mantiene la doctrina jurisprudencial citada, la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico sino solo aquellos que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, de ahí que la justificación de haber introducido en la LPAC'15 el apartado 3º del artículo 106 (o su equivalente apartado 3 del artículo 217 de la LGT) se encuentra en evitar la instrucción de un largo procedimiento, que requiere dictamen previo y preceptivo, incluso, de este Consejo, cuando la solicitud no se basa en vicio de nulidad, carece de fundamento o se hubiesen desestimado otras respecto al fondo.

Sin embargo, aún a pesar de haberse adoptado la decisión más garantista, cual es la de tramitar el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos previsto en el artículo 217 de la LGT, la contribuyente, no compareció en el mismo, ni formuló alegaciones, ni siquiera en el trámite de audiencia, dejando sin motivar, y sin fundar jurídicamente, la causa de nulidad de pleno derecho que fundara su pretensión revisora, por lo que debe ser desestimada su pretensión de nulidad de pleno derecho por no concurrencia de causa determinante de la nulidad, conforme a lo establecido en el artículo 217 de la LGT.

CONCLUSIÓN

Única

Por los motivos indicados, consideramos que no procede la revisión de oficio de la liquidación 18 LOS 3929 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resolutorio del procedimiento de comprobación limitada por causa de sucesión de Dª D.M.F., tramitada por la Consejería de Hacienda y Administración Pública, a nombre de Dª L.O.P., por no concurrir causa de nulidad de pleno derecho.



CONSEJO CONSULTIVO
DE
LA RIOJA

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