



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 5 2 7 / 2 0 1 8

(Sección 1ª)

La Laguna, a 27 de noviembre de 2018.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias en relación con la *Propuesta de Resolución del procedimiento de revisión de oficio de la Resolución de 29 de julio de 2010 de la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, por la que se puso fin al procedimiento de comprobación limitada y se practicó liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones onerosas, siendo la obligada tributaria la entidad (...)* (EXP. 511/2018 RO)\*.

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

### I

1. Por escrito de la Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias, con fecha de registro de entrada en este Consejo Consultivo de 19 de octubre de 2018, se solicita dictamen preceptivo sobre la Propuesta de Orden resolutoria de un procedimiento de revisión de oficio por el que se pretende declarar la nulidad de la liquidación n.º 356002010370008713 de la Administración de Tributos Cedidos de 29 de julio 2010, dimanante del procedimiento de comprobación limitada, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP), modalidad de transmisiones onerosas.

2. La legitimación para solicitar el dictamen le corresponde a la Sra. Consejera de Hacienda del Gobierno de Canarias, su carácter preceptivo y la competencia del Consejo para emitirlo resultan de los arts. 11.1.D.b) y 12.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación el primer precepto con el art. 106 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), ya que el procedimiento se inició después de

---

\* Ponente: Sr. Fajardo Spínola.

la entrada en vigor de esta última, a través de la solicitud de la interesada presentada el día 8 de agosto de 2017.

Además, de conformidad con lo previsto en la normativa aplicable es preciso que el dictamen sea favorable a la declaración pretendida, no pudiéndose acordar lo contrario. El asunto objeto del presente procedimiento es de naturaleza tributaria, siendo de aplicación lo dispuesto en el art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que establece la misma exigencia.

3. Tal y como acaba de indicarse, en efecto, la ordenación de la revisión de oficio de las disposiciones y los actos nulos se contiene en el art. 106 LPACAP y dicha revisión de oficio procede contra los actos nulos que incurran en alguna de las causas de nulidad del art. 47.1 LPACAP, si bien al tratarse de materia tributaria se hace mención expresa a las causas de nulidad establecidas en el art. 217 LGT.

La solicitud de revisión de oficio, en el caso que nos ocupa, se fundamenta, a juicio de la interesada, en que las liquidaciones del referido impuesto se dictaron 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 [art 217.1.e) LGT] y, además, en la vulneración de sus derechos susceptibles de amparo constitucional [art. 217.1.a) LGT].

4. El procedimiento se inició a solicitud de persona interesada el día 8 de agosto de 2017; en consecuencia, conforme al art. 217.6 LGT, la resolución definitiva deberá dictarse antes del transcurso del plazo de un año, un plazo ya agotado. No obstante, si bien se puede entender desestimada la solicitud en virtud de lo dispuesto en el art. 217.6 LGT, tiene la Administración la obligación de resolver con base en lo dispuesto en el art. 21 LPACAP.

## II

1. En lo que se refiere a la tramitación del procedimiento, se inició mediante la solicitud de la interesada, presentada el día 8 de agosto de 2017.

En cuanto a los antecedentes de hecho del presente procedimiento revisor, el 17 de febrero de 2006 los representantes de la entidad (...) presentan autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) a resultas de la operación de una compraventa de vivienda, protocolizada en documento notarial de 16 de enero de 2006.

En la declaración-liquidación correspondiente a la adquisición del citado inmueble se señala que está exento del ITP por aplicación del art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (LREF), cuya redacción al momento de efectuarse la referida compraventa establecía dicha exención para las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias siempre que dichos bienes entraran inmediatamente en funcionamiento y que la entidad mantuviera como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las Islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, y que éstos permanecieran en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años. Asimismo, en virtud del apartado 7 del mencionado art. 25 LREF, en relación con el art. 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si el bien inmueble adquirido afectase a la actividad de arrendamiento y éste, como así sucedía, fuese el objeto social de la entidad, debían concurrir las circunstancias de que en el desarrollo de la actividad se contase, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y de que para la ordenación de aquella se utilizase, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

El 11 de diciembre de 2009, la Administración Tributaria Canaria inicia procedimiento de comprobación limitada a efectos de comprobar la procedencia de la referida exención, cuya resolución liquidatoria se dicta el 29 de julio de 2010, por la que se deniega la aplicación del art. 25 LREF, con fundamento en que no se ha aportado prueba que acredite su aplicación, determinándose el ingreso del gravamen que hubiere correspondido y sus intereses correspondientes, por un importe de liquidación provisional de 15.576,05 euros.

En fecha 9 de mayo de 2014, consta en el expediente que la interesada presenta escrito de alegaciones ante la Administración de Tributos Cedidos de Las Palmas, argumentando la caducidad del procedimiento de comprobación limitada.

Con fecha 24 de julio de 2014, la Administración de Tributos Cedidos emite escrito señalando que el procedimiento de comprobación limitada iniciado el 21 de febrero de 2010, caducaba el 3 de noviembre de 2010, y habiéndose realizado el primer intento de notificación de la Resolución que ponía fin al procedimiento el 14 de septiembre de 2010, el procedimiento no habría incurrido en caducidad, pues bastaba con realizar un intento de comunicación para haber cumplido con la

obligación de notificar dentro de plazo; en consecuencia, tampoco estaría prescrito el derecho de la Administración implicada para determinar la deuda tributaria, de acuerdo con el art. 104.2 LGT.

El 20 de octubre de 2017, el Servicio de Asistencia Jurídica de la Agencia tributaria Canaria (ATC), emite su informe fundamentando la correcta notificación practicada por la ATC, en atención al domicilio fiscal que figura en la base de datos de la Administración, sin que hubiese sido comunicado el cambio por la obligada tributaria, en atención al art. 48 LGT.

La Administración notificó el trámite de vista y audiencia del expediente correctamente, y la interesada se ratificó en el escrito de alegaciones inicial.

Finalmente, se emitió la Propuesta de Resolución objeto del Dictamen, el 3 de octubre de 2018.

2. En las alegaciones presentadas por las interesadas en su escrito de 8 de agosto de 2017, hacen constancia de los antecedentes de hecho correspondientes al expediente que ha dado lugar a la liquidación cuya revisión se pretende, siendo los siguientes:

«(...) incoación de un procedimiento de comprobación limitada a la entidad (...) (en lo sucesivo, "(...)” o “la Entidad”) por parte de la Administración Tributaria Canaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“ITPAJD”), declarado mediante autoliquidación modelo 600 con número de justificante 6000026793390, en la que se hizo constar la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994, en la compraventa de vivienda otorgada en escritura de 16 de enero de 2006 (...).

La primera noticia que los representantes legales de (...) tuvieron respecto de dicha liquidación provisional fue en 2014 con motivo de la notificación a (...) administradora solidaria de la entidad), de la propuesta de resolución en virtud de la cual se inició procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria de conformidad con el artículo 43.1.b) de la LGT. Dicho procedimiento de derivación de responsabilidad finalizó mediante declaración de responsabilidad, la cual fue objeto de reclamación económico-administrativa. Dicha reclamación fue estimada por parte del Tribunal Económico-Administrativo Regional, al haberse dictado la declaración de responsabilidad en virtud de un procedimiento caducado.

(...) con fecha 11 de diciembre de 2009 fue dictada comunicación de inicio de actuaciones y requerimiento de documentación a nombre de la entidad (...). Dicha comunicación fue objeto de dos intentos de notificación, uno en la Calle (...) y otro en la Calle (...), resultando ambos “ausente de reparto” (páginas 27 y 29 del expediente). Finalmente dicha comunicación de inicio se publicó mediante anuncio en el BOC nº 24, de 5 de febrero 2010, resultando notificada la comunicación el día 23 de febrero de 2010 (...).

Durante la tramitación del procedimiento de comprobación, de nuevo, se intenta notificar en Calle (...) (página 39 del expediente) la propuesta de liquidación provisional y finalmente se notifica la misma el día 7 de julio de 2010 mediante publicación en el BOC nº 120 de 21 de junio de 2010 (página 43 del expediente).

Por último, la resolución del procedimiento de comprobación limitada con la liquidación provisional por importe de 15.576,05 euros se publicó en el BOC nº 207 de 20 de octubre de 2010 (página 61 del expediente), entendiéndose notificada el 5 de noviembre de 2010, tras haber realizado intentos de notificación en Calle (...). Este es el acto administrativo cuya nulidad se solicita a través del presente escrito (...).

3. Por los hechos expuestos la representación de la entidad (...) considera la concurrencia de la nulidad de la liquidación del citado procedimiento de comprobación limitada por dos motivos, primero, porque la práctica de las notificaciones ha sido incorrecta fundamentalmente en lo relativo a la notificación edictal, habiendo incurrido en las causas a) y e) del art. 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo), esto es, que se han lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (causa a) y que se ha dictado el acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (causa e), al considerar que se siguió el procedimiento de comprobación limitada sin haber sido notificada en legal forma ni la comunicación de inicio, ni la propuesta de resolución, ni la liquidación provisional, ni las sucesivas actuaciones en el ámbito recaudatorio. Y, en segundo lugar, insta además la nulidad de la liquidación del citado procedimiento de comprobación limitada al considerar que estaba extinguida la deuda tributaria en el momento de iniciarse el procedimiento de comprobación limitada y en consecuencia también concurrirían las causas de nulidad de las letras c) y f) del art. 217.1 de la LGT, en la liquidación provisional practicada.

### III

1. La Propuesta de Resolución desestima la solicitud formulada por la interesada, puesto que la Administración entiende que no procede la declaración de nulidad pretendida al no concurrir ninguna de las dos causas de nulidad alegadas por la interesada.

2. En primer lugar, cabría señalar que el Tribunal Supremo ha indicado que en materia de exenciones el principio constitucional de igualdad tributaria recogido en el art. 31 CE, garantiza que nadie pueda disfrutar indebidamente de beneficios

fiscales, pues el deber de sostener los gastos públicos afecta en condiciones de igualdad a todos los españoles.

También debemos recordar el principio de seguridad jurídica, pues de acuerdo con el mismo al tiempo que se pretende evitar las eventuales arbitrariedades de la Administración pública, también han de proscribirse los incumplimientos por los administrados de la normativa vigente. El conocimiento de la norma debe estar dirigido a su cabal cumplimiento, de manera que todos los ciudadanos puedan estar seguros de que nadie puede conculcar la Ley con una aplicación intencionadamente torticera.

3. En lo que a la defectuosa notificación practicada se refiere por la obligada al pago del tributo, la instrucción del procedimiento afirma que no se han lesionado los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional de la interesada, puesto que todos los actos correspondientes al procedimiento administrativo tributario se notificaron en la forma establecida en la legislación aplicable, específicamente en los arts. 48 y 109 y ss. LGT.

Concretamente, con base en los documentos obrantes en el expediente, se ha llegado a acreditar que sí se intentó notificar en el domicilio de la representante de la entidad que interviene en la compraventa que da origen al procedimiento, dirección reseñada en la escritura de compraventa, y que se intentó notificar en diferentes momentos tanto el acuerdo de inicio como la propuesta y la Resolución de fin de procedimiento, con resultado en unos casos de *ausente reparto* y en otros de *desconocido*.

Por tanto, la Administración tributaria intentó notificar los actos que se fueron sucediendo en el procedimiento, tanto en el domicilio que constaba en su base de datos como en la declaración censal de la entidad y en la dirección que figuraba en el modelo 600 entregado junto con la autoliquidación de la misma. Sin que, por lo demás, exista constancia de que se hubiera comunicado el cambio de domicilio mediante el modelo de declaración censal aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda. Y es esta declaración expresa, según prevé la normativa en materia tributaria, la que puede producir efectos frente a la Administración.

Por lo demás, la instrucción del procedimiento nos indica que si bien la entidad (...), no realizó la comunicación debida sobre el cambio de domicilio -a la calle (...)- pues exclusivamente figura en una escritura cuyo contenido anunciaba otras modificaciones y cuya aportación se hizo en el seno de otro procedimiento tributario, sin efectuar la correspondiente modificación censal y fiscal que inmediatamente

hubiera determinado un cambio en las bases de datos; y en el Registro Mercantil figuraba tal nueva dirección -de la calle (...)- como domicilio social, no fiscal, de la entidad, por lo que a los efectos de la actuación administrativa el domicilio fiscal continuaba el anterior.

En definitiva, la Administración, a la vista de las diferentes actuaciones seguidas en el procedimiento de liquidación, ha actuado en todo momento conforme a los cauces procedimentales adecuados previstos legalmente y notificando formalmente cada acto de liquidación.

4. En atención a la nulidad pretendida por la obligada al pago del tributo, en atención a la caducidad del procedimiento, cabría empezar analizando en primer lugar la exención tributaria que en un inicio la interesada aplicó en el modelo 600 a efectos de estar exenta del pago del ITP, para después determinar si en realidad son aplicables los plazos de prescripción que ésta pretende.

En materia de exenciones, las reguladas en el art. 25 LREF, que son las que resultaron alegadas, tendrán las consecuencias previstas en la LGT y en el caso del incumplimiento de los requisitos previstos para la exención en el ITP, se presentará autoliquidación en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha de incumplimiento. No obstante, el Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, determina que los plazos de prescripción serían aún más amplios estableciendo el transcurso del plazo quinquenal en que deben estar en funcionamiento los bienes de inversión- para empezar a contar el plazo de cuatro años con las consiguientes y ya citadas interrupciones. Pero lo que se quiere recalcar es que la clave para aplicar tanto el anterior art. 25.4 -cuya redacción terminaba «comenzando a contar el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos»- como el vigente 25.7, pasa en cualquier caso por el criterio de interpretación que refleje la relación entre la fecha en que se produce el incumplimiento y la fecha en que se puede ejercitar la acción por la Administración. Hay que señalar al respecto nuevamente que la Administración sólo podía interpretar que se habían incumplido los requisitos tras la incomparecencia del obligado tributario al exigírsele su acreditación, el 28 de noviembre de 2010.

Así pues, de la documentación obrante en el expediente se desprende que del escrito de alegaciones inicial de la obligada tributaria ha quedado acreditado que la exención pretendida no fue válida *ab initio*, desde que presentó su declaración, sin

que, no obstante, comunicase que había incumplido los requisitos para tener derecho a la exención declarada en momento posterior, comunicándolo ahora en el procedimiento revisor.

En todo caso, le correspondía a la entidad la acreditación de la concurrencia o no de los requisitos y tendría que haberlo hecho en el curso del procedimiento administrativo de gestión o en el momento en que verificó que no los cumplía. No puede traer el asunto ahora, después de transcurridos más de 9 años desde que se presentó su incorrecta autoliquidación inicial, a un procedimiento de revisión porque ello supondría atentar contra el principio de seguridad jurídica. No puede confundir la entidad introduciendo el hecho de que como la Administración no efectuó la notificación personal, es responsabilidad de ésta la falta de acreditación del cumplimiento de los requisitos por parte de (...) cuando perfectamente pudo la entidad hacer una autoliquidación complementaria sin necesidad de requerimiento alguno. No puede, en definitiva, alegar vicio o defecto que haga anulable un acto en base a la producción del incumplimiento de los requisitos exigidos, quién precisamente, con su falta de comunicación al respecto, ha contribuido a la comisión del mismo, y pretender además con ello la quiebra del principio de igualdad tributaria.

Por tanto, será desde el 28 de noviembre de 2010 -tras la publicación en el BOC el de 20 de octubre de 2010, de la citación a comparecencia para notificar la Resolución liquidatoria- la fecha a partir de la cual tendría efectos la notificación de la Resolución del procedimiento de comprobación limitada. Siendo a partir de esa fecha cuando empezaría a contar el plazo de cuatro años establecido para la prescripción en la LGT. Consecuentemente, el 28 de noviembre de 2014 es la fecha en que se debería considerar prescrita la posibilidad de liquidar, prescripción que no se produce por cuanto existe constancia en el expediente de que el 10 de abril de 2014 se notificó personalmente la comunicación de inicio del procedimiento a la administradora de la entidad (...). De este modo, se interrumpe en dicha fecha, inicialmente al menos hasta el 10 de abril de 2018, la prescripción del acto que se recurre, al producirse dicha acción de notificación de la Administración tributaria con conocimiento formal del obligado tributario. Y habiéndose producido con anterioridad a esta última fecha de 10 de abril de 2018, de igual modo, otras actuaciones que interrumpen nuevamente la prescripción, entre ellas la propia solicitud de revisión sobre la que estamos resolviendo, de fecha 8 de agosto de 2017, se fijaría el plazo de prescripción al menos en el 8 de agosto de 2021. Por lo que la

conclusión sólo puede ser que no ha prescrito al menos hasta esa última fecha la posibilidad de determinar y exigir el pago de la deuda tributaria.

5. En resumen, de lo actuado se constata que el incumplimiento de los requisitos necesarios para que se aplicase la exención declarada inicialmente lo pone de manifiesto la interesada en el presente procedimiento de revisión, cuando ya han empezado a producirse los efectos de su incumplimiento, muchos años después, por lo que la contribuyente habrá de sufrir, consecuentemente, las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento. En el presente caso concurren pues circunstancias en el que aún a sabiendas de que no se cumplían los requisitos para tener derecho a la exención señalada nunca se comunicó tal circunstancia a la Administración, conculcando la buena fe que debe presidir la actuación de los administrados en sus relaciones con la Administración Pública.

No se ha lesionado materialmente el derecho a la defensa de la reclamante, pues la entidad aun habiendo recibido las notificaciones oportunas no hubiera podido acreditar que ostentaba derecho a la exención porque nunca llegó a reunir las condiciones para ello, lo que ella misma afirma, y en consecuencia siendo la única indefensión que tiene relevancia constitucional la material y no la formal, nunca se habría lesionado materialmente el derecho a la defensa de (...). Por lo que, una vez confirmado que no se hubiera tenido derecho a la exención, por incumplimiento de los requisitos necesarios para ello, queda acreditado que no se hubiera producido vulneración alguna del derecho de la interesada, pues la liquidación del procedimiento de comprobación limitada no hubiera variado. Consecuentemente, no existe causa de nulidad por defectos en las notificaciones que pudieran afectar a los supuestos establecidos en el art. 217.1.a) y e) LGT.

En cualquier caso, en la interpretación de cualquier norma debe atenderse fundamentalmente al espíritu y finalidad de la misma, mandato que adquiere especial relevancia, como se ha dicho, en el caso de las normas de exención tributaria por el excepcional trato de favor que las mismas suponen, pues como indica la PR, *la finalidad a la que está llamada en aras del interés público y no de que se transforme en un mecanismo de elusión fiscal, opuesto a dichas finalidades y a los principios que inspiran y presiden nuestro sistema tributario*. Por ello, el incumplimiento se produjo a partir del momento en que no se acreditaron los requisitos, no habiendo además prescrito la posibilidad de reclamar la deuda hasta al menos la fecha ya señalada de 8 de agosto de 2021.

En definitiva, la interesada no ha logrado demostrar la concurrencia de las causas de nulidad alegadas por ella, las correspondientes al art. 217.1.a) y e) LGT.

6. Por lo tanto, la Propuesta de Resolución que desestima la solicitud de revisión de oficio formulada por la interesada, es conforme a Derecho y no procede tal revisión de oficio pretendida por los motivos expuestos en el presente Fundamento.

## CONCLUSIÓN

Se considera que la propuesta de resolución objeto de este Dictamen es conforme a Derecho, por lo que no procede la revisión de oficio solicitada por la interesada.