

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- En torno a las notificaciones tributarias. Análisis jurisprudencial.

**Antonio Martínez Lafuente.** Abogado del Estado. Doctor en Derecho.....4

## TEMAS FISCALES

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....21

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....21

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....28

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....34

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....34

## TRIBUTOS MUNICIPALES

**TM**

Tributos MUNICIPALES



## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

En torno a las notificaciones tributarias. Análisis jurisprudencial.....4

**Antonio Martínez Lafuente.** Abogado del Estado. Doctor en Derecho.



### EN TORNO A LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.

**Antonio Martínez Lafuente.** Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

I

1.- Las notificaciones y en particular las tributarias han sido objeto de numerosos pronunciamientos de la Jurisprudencia y han despertado por ello el interés de la doctrina;<sup>1</sup> el punto de partida es su significación y consecuencias entendiendo por tales la puesta en conocimiento del obligado tributario la motivación a que se refiere el artículo 102.2.c) de la Ley 58/2033, de 17 de Diciembre, General Tributaria, así como el cómputo del inicio de los plazos para formular alegaciones e interposición de recursos o reclamaciones<sup>2</sup>; esto lo que revela es la gran importancia de la temática que va a analizarse, sin desconocer como ha recordado el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de Marzo de 2021:

“Con carácter general, y por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia la notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en el materia.

Ha declarado esta Sala en numerosas ocasiones, como luego se expondrá, que, con carácter general y, por lo

tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia de las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia, que exige que debamos partir del factum establecido en la sentencia recurrida.

Resulta, pues, difícil juzgar en abstracto toda la casuística que la eficacia de las notificaciones puede producir, resultando, en consecuencia, muy complicado establecer una doctrina general. En efecto, el casuismo es, realmente, inagotable y exige estar al material probatorio del que se dispone en cada caso y a las declaraciones que -como hechos que no pueden controvertirse en casación- hayan efectuado los órganos de instancia.”

2.- Su régimen jurídico aparece regulado en los artículo 109 y siguientes de la Ley General Tributaria, indicándose en el primero de los preceptos aludidos lo que a continuación se expone:

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

Ello comporta traer a colación lo que se expone en los artículos 40 y siguientes de la Ley 39/2015, de 10 de Octubre, de Procedimiento Administrativo siendo de mencionar lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de Febrero de 2022, a cuyo tenor:

“No obstante ello y como respuesta a la cuestión de interés casacional propuesta queremos matizar en el sentido de que, conforme al art. 59 de la Ley 30/92 (y en

1 Me remito a lo expuesto por el Profesor Chico de la Cámara, en su estudio “Compliance tributario y principio de buena fe, ¿Cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?” y en especial al capítulo que lleva por título: “Mejoras en la normativa sobre notificaciones tributarias,” en “Revista Española de Derecho Financiero” nº 189 (2021); también se ha referido a ello Ruiz Toledano en “Doctrina y Jurisprudencia reciente sobre notificaciones tributarias” en la Ponencia presentada en el Curso 2020/2021 en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España y “Cuestiones controvertidas en materia de notificaciones tributarias; a propósito de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de Enero de 2015”, de De Juan Lozano y Arraez Bertolin, en “Boletín Informativo Tributario”. Nº 190.

2 Me he ocupado recientemente de esta cuestión en “Las reclamaciones económico-administrativas en la jurisprudencia “Revista Técnica Tributaria” nº 137 (2022).

términos similares el art. 45 de la Ley 39/15), la notificación de los actos administrativos (a falta de norma específica en contrario) debe ser personal; solo: "Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el "Boletín Oficial del Estado" ( art. 59.5 Ley 30/92), pudiendo sustituirse la notificación por la publicación sólo: "a) Cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la notificación efectuada. b) Cuando se trate de actos integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva de cualquier tipo. En este caso, la convocatoria del procedimiento deberá indicar el tablón de anuncios o medios de comunicación donde se efectuarán las sucesivas publicaciones, careciendo de validez las que se lleven a cabo en lugares distintos" (art. 59.6)."

No es el único caso de remisión normativa<sup>3</sup> pues el art. 178 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, dispone que:

"La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con las previsiones reguladoras de la misma en materia administrativa, con las específicamente establecidas en esta Ley"

3.- En estas líneas introductorias tenemos que aludir a la distinción entre notificaciones y comunicaciones, pues como especifica el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de Junio de 2021:

"Parece fundamental, en la comprensión íntegra de este asunto, una triple consideración, a partir de nuestra doctrina jurisprudencial más reciente y del principio de personalidad jurídica única de la Administración de suerte que no cabe confundir los conceptos básicos de notificación y de comunicaciones entre órganos de la misma Administración, que son actos internos entre ellos y no participan de la naturaleza, garantías y derechos que la Ley reserva para las notificaciones."

<sup>3</sup> También existe remisión normativa dentro de la propia Ley General Tributaria, y así en el art. 210 se dispone que: "En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a los que se refiere el art. 99 de esta Ley."

## II

4.- Expuesto lo anterior tenemos que aludir a la garantía constitucional que adorna el sistema de notificaciones, y en particular a los efectos que comportan las que se produzcan de modo defectuoso; el punto de partida de esta labor no puede ser otro que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, reconocer que los actos de notificación " cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes, "Sentencia del Tribunal Constitucional 155/1989, de 5 de Octubre, teniendo la " finalidad material de llevar al conocimiento" de sus destinatarios los actos y resoluciones " al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva" sin indefensión garantizada en el art. 24.1 de la Constitución, según Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1998, de 16 de Marzo y en el mismo sentido las Sentencias del Tribunal Constitucional 221/2003, de 15 de Diciembre y de 24 de Marzo.

Y aunque el grueso de la doctrina constitucional sobre la incidencia que tienen las notificaciones defectuosamente practicadas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva se ha forjado en el ámbito del proceso judicial, el propio máximo intérprete de la Constitución ha puesto de relieve que existen determinados supuestos en los que este derecho puede verse afectado en el ámbito del procedimiento administrativo, supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resultará aplicable mutatis mutandis a las notificaciones de los actos y resoluciones efectuadas por la Administración. Así sucede, en particular: a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso; b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria; y c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente, Sentencias del Tribunal Constitucional 291/2000, de 30 de Noviembre, 54/2003, de 24 de Marzo, 113/2006, de 5 de Abril, y 111/2006, de 5 de Abril.

Una vez reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito del procedimiento administrativo, resulta necesario poner de manifiesto

que es doctrina del Tribunal Constitucional que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la Constitución la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el Ordenamiento Jurídico frente a dicha resolución," Sentencias del Tribunal Constitucional 155/1989, de 5 de Octubre, 184/2000, de 10 de Julio, y 113/2001, de 7 de Mayo, con el "consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados," Sentencias del Tribunal Constitucional 155/1988, 112/1989, 91/2000, de 30 de Marzo; 184/2000, de 10 de Julio, 19/2004, de 23 de Febrero; y 130/2006, de 24 de Abril; en igual sentido las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de Octubre de 1996 y de 22 de Marzo de 1997.

5.- Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que sí, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio - y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo-, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia según Sentencias Tribunal Constitucional 101/1990, de 4 de Junio, 126/1996, de 9 de Julio, 34/2001, de 12 de Febrero, 55/2003, de 24 de Marzo, 90/2003, de 19 de Mayo, y 43/2006, de 13 de Febrero.

Igual doctrina se contiene en distintos pronunciamientos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en particular, quedó aclarado que el rigor procedimental en materia de notificaciones "no tiene su razón de ser en exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagran el art. 24 de la Constitución en Sentencias de 25 de Febrero de 1998, de 6 de Junio de 2006, de 12 de Abril de 2007 y de 27 de Noviembre de 2008, pues quedó afirmado que las exigencias formales "sólo se justifican en el sentido y en la medida en que cumplan una finalidad" Sentencia de 6 de Junio de 2006; además quedó dicho que "todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación" entre el órgano y las partes "no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido en determinadas circunstancias o no se ha producido" en Sentencia de 25 de Febrero de 1998.

Se destacó que "el objeto de toda notificación

administrativa y de las formalidades de que ha de estar revestida, para tener validez, es el de garantizar que el contenido del acto, en este supuesto de la liquidación tributaria, llegue a conocimiento del obligado;" en Sentencia de 7 de Octubre de 1996, quedó declarado que "[l]os requisitos formales de las notificaciones, que las diferentes normas invocadas establecen, tienen por finalidad garantizar que el contenido del acto administrativo llegue cabalmente a conocimiento del interesado y que incluya los medios y plazos de impugnación, de forma que, cuando ese fin está cumplido, pierden las referidas formalidades su razón de ser y cualesquiera que sean otras consecuencias que pudieran producir su inobservancia (responsabilidad del funcionario, por ejemplo), lo que no puede causar es la anulación de la notificación misma pues resultaría absurdo convertir el medio (el requisito garante de que la notificación se produce) en fin de sí mismo" Sentencia de 2 de Junio de 2003, y en fin, se dejó claro que "lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas", de manera que "cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado" en Sentencia de 7 de Mayo de 2009.

En otros términos, "y como viene señalando el Tribunal Constitucional "n[i] toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del art. 24.1 de la Constitución "ni, al contrario, "una notificación correctamente practicada en el plano formal" supone que se alcance "la finalidad que le es propia", es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece, Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1991, 149/1998, de 26 de Abril, lo que sucedería, por ejemplo, en aquellos casos en los que la Administración no indaga suficientemente sobre el verdadero domicilio del interesado antes de acudir a la notificación edictal, o habiéndose notificado el acto a un tercero respetando los requisitos establecidos en la Ley, se prueba que el tercero no entregó la comunicación al interesado," Sentencia de 16 de Diciembre de 2010.

Por la misma razón, no cabe alegar indefensión material cuando el interesado colaboró en su producción [Auto del Tribunal Constitucional 403/1989, de 17 de Julio, Sentencias del citado Tribunal de 14 de Enero de 2008 y de 10 de Enero de 2008 ni, desde luego, cuando ha rehusado personalmente las notificaciones, Sentencias Tribunal

Constitucional 68/1986, de 27 de Mayo, y 93/1992, de 11 de Junio.

6.- La regulación de las notificaciones tributarias aparece contemplada en el art. 110 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, a cuyo tenor:

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

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

7.- Las notificaciones en el propio domicilio que el interesado ha hecho constar deben producir efectos; la notificación afecta al principio de buena fe en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, que impone a éstos un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija (Sentencia Tribunal Supremo de 28 de Octubre de 2004).

La Ley General Tributaria establece un sistema tributario que se sustenta en una serie de obligaciones de los sujetos pasivos, entre ellas la de comunicar expresamente el domicilio fiscal o tributario, que en el caso de las personas naturales ha de ser el de su residencia habitual; en razón a esto último, el art. 45 de la Ley General Tributaria 230/1963 de 28 de Diciembre, estableció que la obligación de declarar el domicilio fiscal corresponde al sujeto pasivo y en el supuesto de que el mismo no comunique el cambio de dicho domicilio, éste no surte efectos frente a la Administración.

La Administración puede rectificar el domicilio fiscal o fijarlo primariamente previa la pertinente comprobación, pero no tiene, en principio, ningún deber u obligación de hacerlo, de entrada, ya que dicha carga recae normativamente sobre el sujeto pasivo de modo que, si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria; y, además, intentada, varias veces, sin resultado, la notificación liquidatoria en el domicilio fiscal declarado expresamente, en su día, por el interesado --bien de una forma singularizada o bien con ocasión de autoliquidar el tributo de que se trate--, resulta válida la consecuente notificación edictal, según Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Octubre de 2001.

8.- Las notificaciones tributarias se apoyan en el deber de diligencia exigible tanto del obligado tributario como de la Administración; la primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto del obligado tributario como de la Administración; con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones<sup>4</sup> enviadas por la Administración Tributaria, y, en particular, «declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias,» Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Diciembre de 1997.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo; en particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio «recae normativamente sobre el sujeto pasivo», «si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria». En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 de la Constitución en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de Enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto ; de 7 de Mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto ; y de 21 de Enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora-, siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles.

En lo que a los ciudadanos se refiere, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha señalado que el principio de buena fe «impid[e] que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos» [Sentencias de 6 de Junio de 2006; de 12 de Abril de 2007 y de 27 de Noviembre de 2008], y les impone «un deber de colaboración con la Administración en la recepción

4 A las comunicaciones se refiere el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de Marzo, en su última redacción aprobada por la Ley 11/2021, de 9 de Julio, a cuyo tenor: “1. Son comunicaciones: a) La información que los Notarios y Registradores de la Propiedad deben remitir conforme a lo dispuesto en el artículo 36, en cuanto se refiera a documentos por ellos autorizados o inscritos cuyo contenido suponga la adquisición o consolidación de la propiedad, o la adquisición o constitución de los derechos de usufructo, superficie o de una concesión administrativa, ya se refieran a la totalidad del inmueble o a una cuota indivisa del mismo previamente incorporada en el Catastro, siempre que los interesados hayan aportado la referencia catastral en los términos a que se refiere el Título V y se formalice en escritura pública o se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad.”

de los actos de comunicación que aquella les dirija » [Sentencias de 28 de Octubre de 2004; de 10 de Junio de 2009 y de 16 de Junio de 2009], lo que conlleva, entre otros los siguientes corolarios:

a) Que el acto o resolución debe entenderse por correctamente practicada cuando, como advierten expresamente algunas normas vigentes (arts. 111.2 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria; 59.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo; y 43.a) del Real Decreto 1829/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de Julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales), el interesado rehúse su notificación según Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de Diciembre de 2008; en los mismos términos, Sentencias de 2 de Abril de 2009 y de 16 de Diciembre de 2010.

b) Que carece de trascendencia que la notificación sea defectuosa si consta que el interesado ha podido conocer la decisión que se le pretendía comunicar; porque el principio de buena fe impide tutelar al recurrente cuando utiliza los errores incurridos por la Administración en la notificación, « con propósitos no de auténtica defensa, sino de obstrucción a la actuación de la Administración Tributaria, según Sentencia de 28 de Julio de 2000.

c) Que, si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles-, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento, Sentencias de 10 de Junio de 2009 y de 16 de junio de 2009.

d) Y, finalmente, que, con carácter general, no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona, según Sentencia del Tribunal Constitucional 155/1989, de 5 de Octubre, Autos del Tribunal Constitucional 89/2004, de 22 de Marzo y 387/2005, de 13 de Noviembre, Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de Octubre de 2004, de 27 de Noviembre de 2008 y de 22 de Marzo de 1997.

9.- Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, mutatis mutandis, a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter « residual », «

subsidiario », «supletorio » y «excepcional », de «último remedio » -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal de la notificación mediante edictos en Sentencias del Tribunal Constitucional 65/1999, de 26 de Abril, 55/2003, de 24 de Marzo, 43/2006, de 13 de Febrero, 163/2007, de 2 de Julio, FJ 2 ; 223/2007, de 22 de Octubre, 231/2007, de 5 de Noviembre, 2/2008, de 14 de Enero, y 128/2008, de 27 de Octubre, ha señalado que tal procedimiento « sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación,» Sentencia del Tribunal Constitucional 65/1999, de 26 de Abril, que el órgano judicial « ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación,» Sentencias del Tribunal Constitucional 163/2007 de 2 de Julio, 231/2007, de 5 de Noviembre en términos similares, Sentencias del Tribunal Constitucional 2/2008, de 14 de Enero 128/2008, de 27 de Octubre, 32/2008, de 25 de Febrero, 150/2008, de 17 de Noviembre, 158/2008, de 24 de Noviembre, 223/2007 de 22 de Octubre y 231/2007, de 5 de Noviembre; en fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado recientemente la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencias de 21 de Junio de 2010, de 28 de Junio de 2010, de 12 de Julio de 2010, de 28 de Octubre de 2010 y de 28 de Octubre de 2010.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones:

- En primer lugar, que el deber de diligencia del órgano judicial a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica (inicio de actuaciones judiciales o actos procesales de un procedimiento ya abierto), Sentencias del Tribunal Constitucional 113/2001, 150/2008, de 17 de Noviembre, y 158/2008, de 24 de Noviembre.

En segundo lugar, que « dicha obligación debe ponderarse en función de la mayor o menor dificultad que el órgano judicial encuentre para la identificación o localización de los titulares de los derechos e intereses en cuestión, pues no puede imponérseles a los Tribunales la obligación de llevar a cabo largas y complejas indagaciones ajenas a su función » [Sentencia del Tribunal Constitucional 188/1987, de 27 de Noviembre y Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de Julio de 2010; sin que se pueda « demandar del

Juez o Tribunal correspondiente una desmedida labor investigadora y de cercenamiento sobre la efectividad del acto de comunicación en cuestión,» Sentencia del Tribunal Constitucional 113/2001, de 7 de Mayo, en términos parecidos, Sentencias del Tribunal Constitucional 55/2003 de 24 de Marzo, 90/2003 de 19 de Marzo, 43/2006, de 13 de Febrero, y 76/2006, de 13 de Marzo.

En tercer lugar, existe un especial deber de diligencia de la Administración cuando se trata de la notificación de sanciones, con relación a las cuales, en principio, « antes de acudir a la vía edictal », se debe « intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos,» Sentencias del Tribunal Constitucional 32/2008, de 25 de Febrero, FJ 2; y 128/2008, de 27 de Octubre.

Todos los citados elementos deben ser ponderados teniendo siempre presente, de un lado, el principio antiformalista que, como ya hemos señalado, rige en materia de notificaciones, y, en síntesis, viene a implicar que, en este ámbito, lo decisivo no es que se cumplan las formalidades legales, sino que el interesado haya tenido o haya podido tener conocimiento tempestivo del acto; y, de otro, el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

La buena fe, sin embargo, no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración; en particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [Sentencias del Tribunal Constitucional 76/2006, de 13 de Marzo, y 2/2008, de 14 de Enero], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos [Sentencias del Tribunal Constitucional 135/2005 de 23 de Mayo, 163/2007, de 2 de Julio, 223/2007, de 22 de Octubre, 231/2007, de 5 de Noviembre, y 150/2008, de 17 de Noviembre, especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas, Sentencias del Tribunal Constitucional 54/2003, de 24 de Marzo, 145/2004, de 13 de Septiembre, 157/2007, de 2 de Julio, 226/2007, de 22 de Octubre, 32/2008, de 25 de Febrero, 128/2008, de 27 de Octubre, y 158/2008, de 24 de Noviembre].

10.- Cuando en la notificación se han desconocido formalidades de carácter sustancial, en la medida en que éstas se consideran imprescindibles como medio para

garantizar que la comunicación del acto o resolución tiene lugar, hay que presumir que éstos no han llegado a conocimiento tempestivo del interesado, causándole indefensión y lesionando, por tanto, su derecho a obtener la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 de la Constitución; ahora bien, esta presunción admite prueba en contrario que, naturalmente, corresponde a la Administración, así se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 21/2006, de 30 de Enero, y de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Octubre de 2009, lo que sucedería, por ejemplo, cuando la Administración acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado; de igual forma, los defectos sustanciales carecen de trascendencia cuando no se cuestiona -o, lo que es igual, se admite expresa o implícitamente- que el acto o resolución llegó tempestivamente a su destinatario, Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de Septiembre de 2009, de 4 de Marzo de 2010, o, en fin, pese a las irregularidades serias que pudieran haber existido en la notificación, se recurre el acto o resolución dentro del plazo legalmente establecido (supuesto específicamente previsto en el art. 58.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo).

De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo pueden extraerse algunos ejemplos de defectos calificables como sustanciales.

Así:

a) La notificación en un domicilio que no es el del interesado sido de un tercero que no se demuestra que cumpla el requisito de la "cercanía" o "proximidad" geográfica con el destinatario como ha venido exigiendo la Jurisprudencia, entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 21/2006, de 30 de Enero, 111/2006, de 5 de Abril, y 113/2006, de 5 de Abril.

b) La notificación que se efectúa en un domicilio que no es el del interesado, no haciéndose además constar la relación que el receptor de la comunicación tiene con el mismo, Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de Noviembre de 2006.

c) La notificación en las dependencias de la Administración a un tercero, no constando que sea el representante de la sociedad interesada ni la relación que tiene con el destinatario, Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Octubre de 2009.

d) La notificación que se realiza en el domicilio del obligado tributario a tercera persona que no hace constar su identidad, consignando el nombre y apellidos y/o el D.N.I., art. 111.1 de la Ley General Tributaria; Sentencias de 8 de Marzo de 1997 de 25 de febrero de 1998 de 15 de Octubre de 1998; de 2 de Octubre de 1999, de 9 de Marzo de 2000; de 11 de Diciembre de 2001, de 9 de Diciembre de 2003 y de 27 de Noviembre de 2008.

e) Notificación edictal o por comparecencia sin que se

intentara dos veces, Sentencia del Tribunal Constitucional 65/1999, de 26 de Abril, y Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de Octubre de 2009, de 28 de Junio de 2010 y de 28 de Octubre de 2010, la notificación en el domicilio fiscal del interesado o en el designado por el mismo, art. 112 de la Ley General Tributaria ; Sentencia de 30 de Junio de 2009, o no habiéndose producido el segundo intento transcurrida una hora desde el primero, Sentencia de 28 de Octubre de 2004, o no constando la hora en la que se produjeron los intentos, Sentencia de 11 de Noviembre de 2009, o en fin, no habiéndose publicado el anuncio en el Boletín Oficial correspondiente, Sentencia del Tribunal Constitucional 65/1999, de 26 de Abril, y 223/2007, de 22 de Octubre.

f) Notificación que se considera válida, pese a que ha sido rechazada por una persona distinta del interesado o su representante, arts. 111.2 de la Ley General Tributaria y 59.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

g) Notificación de un acto en el que no constan o constan erróneamente los recursos que proceden contra el mismo, Sentencia del Tribunal Constitucional 158/2000, de 12 de Junio, y 179/2003, de 13 de Octubre, el plazo para recurrir Sentencia del Tribunal Constitucional 194/1992, de 16 de Noviembre, y 214/2002, de 11 de Noviembre, o el órgano ante el que hacerlo, art. 58.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de Noviembre de 2006.

11.- De acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional, puede inferirse que, en principio, no puede entenderse que lesionen el art. 24.1 de la Constitución las notificaciones que padecen los siguientes defectos:

a) La notificación que se entrega una vez transcurridos diez días desde que se dictó el acto (art. 58.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo).

b) Notificación que se entrega, no al portero ( art. 111.1 de la Ley General Tributaria), sino a un vecino [a sensu contrario, Sentencias Tribunal Constitucional 39/1996, de 11 de Marzo, 19/2004, de 23 de Febrero, FJ 4 ; y 21/2006, de 30 de Enero, salvo cuando exista duda sobre la relación de vecindad Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2004, de 23 de Febrero.

c) Notificación de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en un domicilio distinto del designado por el interesado ( art. 234.3 de la Ley General Tributaria), pero sí en otro adecuado -v.gr. su domicilio fiscal o el de su representante, Sentencia del Tribunal Constitucional 130/2006, de 24 de Abril.

d) Notificación a un tercero que se identifica con el nombre y un apellido, y hace constar su relación con el destinatario, pero no hace constar su D.N.I., art. 41.2 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de Diciembre ; Sentencias

de 7 de Abril de 2001 (vecina), de 1 de Febrero de 2003 (hija); de 4 de Marzo de 2010, (portero)]; o a un tercero que, hallándose en el domicilio del destinatario, no señala su relación con éste, aunque se identifica perfectamente, Sentencias de 10 de Marzo de 2010, de 25 de Febrero de 1998 y de 15 de Octubre de 1998, en contra, con matices, Sentencia de 30 de Octubre de 2009 o notificación al empleado de una entidad que, pese a que se identifica sólo con un nombre y el N.I.F. de la entidad, está perfectamente identificado en Sentencia de 6 de Junio de 2006.

e) Notificación en el domicilio de una sociedad mercantil no constando que la recogiera un empleado, Sentencia de 24 de Mayo de 2010 o no figurando la correcta identificación de la persona que la recibe, sino únicamente el sello de la entidad, Sentencias de 25 de Abril de 2000, de 29 de Abril de 2000, de 11 de Diciembre de 2001, de 11 de Octubre de 2005, de 30 de Octubre de 2009 y de 3 de Noviembre de 2010 o la notificación a un ente público en su propia sede recogida por persona que se identifica perfectamente, pero no expresa su relación con aquél ni el motivo de hallarse en el lugar de recepción, Sentencia de 30 de Septiembre de 2003 o notificación en el domicilio de otra entidad que tiene el mismo administrador Sentencia de 19 de Diciembre de 2002 o notificación dirigida a una sociedad recibida por un empleado de una sociedad distinta de la destinataria (matriz), con domicilio coincidente y con la que comparte servicio general de recepción, Sentencia de 11 de Octubre de 2005, o notificación al administrador único de la sociedad cuando se desconoce el domicilio de ésta Sentencia de 7 de Mayo de 2009.

f) Notificación del acto sin especificar si es o no definitivo en vía administrativa, pero indicando los recursos procedentes, Sentencia de 12 de Abril de 2007 o indicando que cabe recurso ante el "Tribunal Regional" en lugar de ante el "Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid", aunque era obvio que se refería a este último, Sentencia de 12 de Abril de 2007.

g) Notificación dirigida al domicilio del interesado, constando en el aviso de recibo de Correos el nombre de éste y el de su representante legal, Sentencia de 16 de Junio de 2009 o notificación dirigida al destinatario, identificado correctamente con nombre y apellidos, pero también a nombre de una sociedad mercantil de la que no es representante Sentencia de 21 de Julio de 2010.

h) Notificación realizada en un domicilio que anteriormente tenía la entidad, y que sigue siendo de empresas del mismo grupo empresarial, habiéndose firmado por quien se identifica como empleado, consigna su D.N.I. y estampa el sello de la empresa Sentencia de 3 de Noviembre de 2010 o incluso cuando, en idéntica situación, no se ha estampado el anagrama o logotipo de la empresa, Sentencia de 14 de Marzo de 2011.

12.- La notificación personal en el domicilio del interesado es la regla general a tener en cuenta, si bien y a título supletorio el art. 112 de la Ley General Tributaria dispone que:

“Notificación por comparecencia: Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.”

### III

13.- Exponemos a continuación el casuismo al que se refiere la Jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>5</sup> sobre determinadas circunstancias que pueden concurrir en el destinatario de la notificación, así como sobre la forma de practicarlas; y así:

a) La notificación por medio del Servicio Público de Correos, ha sido generalmente admitida; y así de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de Diciembre de 2003, y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Junio de 2009, expuso:

“Es innegable la neutralidad que ha de predicarse del Servicio de Correos, neutral respecto a la controversia fiscal que nos ocupa (Sentencia Tribunal Supremo 22-3-2002), gozando, en principio, los actos de la Administración Postal de la presunción de legalidad (Sentencia del Tribunal Supremo 12-12-1997) y sobre la base de que si a lo largo de la tramitación de las reclamaciones económico administrativas no se comunica cambio del domicilio designado a efecto de notificaciones y aparece el interesado como desconocido en el mismo no es necesario agotar otras posibilidades antes de acudir a la notificación edictal, como intentar notificar al representante en el domicilio que del mismo constaba ante la Inspección de Tributos, pues el art. 83 del RPREA 1996 (en igual sentido el art. 87 del RPREA 1981 ”), al regular la forma de las comunicaciones e intimaciones, no quiere que se siga

5 También se alude por la Jurisprudencia al principio de confianza, y así la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Junio de 2009, expuso: “Hay que proteger el principio de confianza que se basa en la coherencia del comportamiento en las relaciones humanas y negociales. Por ello, forzoso resulta destacar la incoherencia extrema del proceder observado en la parte recurrida que designa un domicilio y luego resulta que es desconocido en el mismo. La consecuencia ha sido bien puesta de relieve en las Sentencias del Tribunal Constitucional 133/1986, de 29 de Octubre, y 188/1987, de 27 de Noviembre: cuando el destinatario no es hallado en el lugar por él designado, la Administración no tiene obligación de llevar a cabo.”

una tras otra hasta llegar a la notificación edictal, sino que el Reglamento confiere a los recurrentes la posibilidad de optar por las distintas formas que permite, en el entendimiento de que, por razones de economía y eficacia, el Reglamento prefiere una sobre otra, y así la primera es la oficina del órgano que ha dictado el acto recurrido, por la sencilla razón de que esta Oficina ha debido de notificar precisamente el acto que se recurre. La forma que prefiere a continuación es la del domicilio especialmente elegido por el recurrente para las notificaciones de la concreta reclamación de que se trate, que será el resultado de las circunstancias personales que concurren, y así puede ser la de su Abogado, Asesor Fiscal, Gestor administrativo, amigo, pariente, etc. Ahora bien esta designación no impide que a lo largo de la tramitación pueda el recurrente cambiar de domicilio, en el entendimiento de que si no lo comunica formalmente el Tribunal considerará válido el inicial. Las restantes formas por las que puede optar son el domicilio civil del interesado, de su representante legal o de su apoderado, que de otro modo constare en el expediente o fuera conocido. Por último, el cuarto en el orden de prelación, no es optativo, sino que opera cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente. (Sentencia Tribunal Supremo 21-12-2001).”

Recordábamos también en la citada Sentencia que las notificaciones realizadas por correo certificado - autorizadas expresamente por los arts. 261 LEC de 1 881 y 56 LPL- resultan irreprochables desde el punto de vista constitucional siempre y cuando se efectúen con las garantías suficientes para asegurar su efectividad, siendo preciso, para ello, que los órganos judiciales no otorguen mecánicamente un valor absoluto al simple contenido formal de la diligencia de notificación, prescindiendo de cualquier enjuiciamiento sobre los motivos alegados por la parte por todas, Sentencias del Tribunal Constitucional 275/1 993, de 20 de Septiembre, y 39/1 996, de 11 de Marzo.

Sobre la Administración Postal de otros Estados la Sentencia de la Sección de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de Mayo de 2020, expuso:

“Dicha Sentencia, si bien se decanta en el caso concreto que analiza por la inadmisión del escrito en el cual no se observaron las formalidades reglamentarias, advierte claramente que adopta esa solución al no ventilarse el acceso a un recurso (se trataba de la solicitud de una marca, susceptible de generar derechos sustantivos, prioridad y derecho de uso exclusivo, en el supuesto de que fuese admitida y registrada por la Oficina Española de Patentes y Marcas), pues para este caso son numerosos,

dice, los pronunciamientos del mismo Tribunal Supremo favorables a la admisión.

En Sentencia de 4 de Julio de 2005 (recurso nº 1711/2000), dictada en un supuesto similar al que ahora analizamos -se trataba también de la solicitud de devolución de cuotas de un no establecido-, el Tribunal Supremo consideró válida la presentación en la oficina de Correos, en aquel caso, de Italia. Tras exponer la normativa que regula la presentación de escritos en las oficinas de Correos, la sentencia admite que pudiera prescindirse de su estricto cumplimiento cuando se podían entender razonablemente cumplidas las finalidades que trataba de garantizar dicha normativa, es decir, además de la fecha de presentación, la identidad o identificación de los escritos presentados en las oficinas de Correos y dirigidos a una determinada dependencia administrativa.

En esta Sentencia recuerda el Tribunal Supremo las normas aplicables a esta clase de envíos y añade lo siguiente:

- Pero esta misma doctrina jurisprudencial matizaba las referidas exigencias establecidas con carácter general, señalando que cabía prescindir de su estricto cumplimiento cuando se podían entender razonablemente cumplidas las finalidades que trataban de garantizar, esto es, además de la certeza de la fecha de presentación, la identidad o identificación de los escritos presentados en las Oficinas de Correos que se dirigen a una determinada Dependencia Administrativa. Y, en el presente caso, puede entenderse, en la forma en que resultaba posible, la observancia de los mencionados requisitos, si se tiene en cuenta, de una parte, que la presentación de la solicitud se realiza en una Administración de Correos extranjera, la *Amministrazione delle Poste e Delle Comunicazioni* de Vasto, en la que no cabe exigir una exacta y literal observancia de los condicionamientos establecidos para el servicio postal español, y, de otra que dicha Administración postal extranjera acredita en el expediente que el formulario dirigido a la Delegación de Hacienda Especial de Madrid fue aceptada por la referida Oficina de Vasto el 21 de Junio de 1990."

b) Varias direcciones declaradas por el obligado tributario <sup>6</sup> y que constan en sus escritos; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional Sección Séptima de 10 de Diciembre de 2021, expuso:

"En el modelo REA-1 obrante en el expediente, sin embargo, constan dos direcciones adicionales; una, la del demandante, en la CALLE000 de Madrid, donde se le había notificado, entre otras resoluciones, el recurso de reposición frente al acuerdo de derivación de

responsabilidad; la otra, que corresponde a la persona que se designa como representante, y que está en la misma calle. Luego en el mismo escrito modelo presentado ante el Tribunal Económico Administrativo Regional figuran otras direcciones en las que hacer un intento de notificación personal.

La notificación por comparecencia, mediante publicación en diario oficial, solo es un último recurso, cuando se agotan los intentos razonables de procurar que la resolución llegue personalmente al interesado. No se trata aquí de exigir un excesivo esfuerzo al órgano administrativo en la búsqueda de una notificación efectiva, pues los datos de otros domicilios constaban en el propio modelo de presentación de la reclamación que fue completado por el interesado."

c) Notificaciones telefónicas, que se consideran válidas, y las que se refiere la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de Septiembre, en los siguientes términos:

"En tal sentido, en nuestra Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de Abril de 2016 (rec. 574/2016), confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Junio de 2017 (cas. 1875/2016), nos hacíamos eco de esta problemática, señalando que:

No es inusual encontrar en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y las sentencias de esta Sala referencias a la comunicación telefónica de la Inspección con los obligados tributarios sometidos a ellas. Entre las ocasiones en que esta cuestión ha sido controvertida se encuentra la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Octubre de 2012, desestimatoria de un recurso de casación deducido por el Abogado del Estado frente a una Sentencia de esta Sala en la que no se atribuía relevancia a las comunicaciones telefónicas que la Inspección (y luego el Tribunal Económico Administrativo Central) afirmaban haberse efectuado para citar al obligado tributario, sosteniéndose por esta Sala que "existe una total carencia de acreditación por la Administración Tributaria de que, como sostiene el Tribunal Económico Administrativo Central, en efecto, existieron peticiones de aplazamiento por la recurrente y se efectuaron múltiples llamadas telefónicas a la representación de la parte a los

<sup>6</sup> Y ello es así porque el artículo 111 de la Ley General Tributaria expone: "Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma;" el art. 33 (7º) del Real Decreto Ley 8/2020, de Marzo, dispuso que durante la vigencia del estado de alarma bastará un solo intento de notificación.

efectos de nueva citación, lo que, obviamente se debería haber hecho constar en su correspondiente diligencia o cualquier otro medio probatorio que pudiera constatar la realidad de tales afirmaciones. "Tal argumentación es avalada por el Tribunal Supremo en el FJ 3 de su Sentencia, en el cual cobra relevancia que la pretendida solicitud de aplazamiento formulada telefónicamente no fue documentada en la diligencia en la que la comparecencia finalmente tiene lugar, sino que tan sólo se hizo referencia a ella en la diligencia-resumen posterior, así como que existe controversia entre las partes acerca de si existió o no la solicitud de aplazamiento. Cierra su argumentación el Tribunal Supremo en el penúltimo párrafo del fundamento aludido señalando que los requerimientos y comunicaciones telefónicas " carecen de la fuerza probatoria requerida para que se puedan tener en consideración, máxime cuando, por un lado la Administración podía haber documentado la existencia de tales comunicaciones telefónicas," como porque la Administración sí citó formalmente al obligado tributario con posterioridad.

De lo anterior se extrae la conclusión de que lo determinante es la prueba de que la comunicación telefónica tuvo lugar con el contenido que de ella se predica, cuestión que es eminentemente circunstancial y casuística. Ahora bien, como el punto de partida no puede ser otro que el carácter formalizado de las actuaciones administrativas, para llegar a la conclusión de que la comunicación telefónica tuvo lugar y con un contenido específico será preciso explicitar los elementos a partir de los cuales llegamos a la conclusión.

Por lo demás, no parece accidental que la actuación inspectora se reanudara a los 172 días de paralización, esto es, escasos días antes de que se cumplieran los seis meses de paralización injustificada que, a tenor de lo dispuesto en el art. 150.2.a) de la Ley General Tributaria, enervan el efecto interruptivo de la prescripción originado por la instrucción del procedimiento inspector, según dispone el art. 68.1. a) de la propia Ley General Tributaria."

d) Al padre del obligado tributario, y a ello se refiere la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de Mayo de 2021, de la forma siguiente:

"En el presente caso, las notificaciones cumplieron todas las formalidades legales, se practicaron en su propio domicilio y fue recogida por su padre, así se identificó, por lo que el acto llegó a conocimiento del actor y, además, no singulariza ningún medio probatorio que justifique que no ha tenido conocimiento real y efectivo de esa notificación por lo que la única consecuencia es que dicha notificación fue válida con arreglo a derecho y él se formuló recurso de alzada ante el Tribunal Económico

Administrativo Central fue extemporáneo, de ahí que se declarase correctamente la inadmisibilidad del recurso de anulación ante el Tribunal Económico Administrativo Central."

e) Por Notario, lo cual no se aplica a los procedimientos de la Administración Tributaria, sino a las relaciones entre particulares reconducibles a lo que se discrepan "actuaciones tributarias;"<sup>7</sup> y así la Dirección General de la Seguridad Jurídica y Fe Pública expuso:

"En casos en los cuales el documento no ha podido ser entregado por la indicada vía postal, este Centro Directivo ha puesto de relieve (vid. Resoluciones de 30 de Enero de 2012 y 16 de Diciembre de 2013) que el acta autorizada conforme al artículo 201 del Reglamento Notarial acredita únicamente el simple hecho del envío de la carta por correo, la expedición del correspondiente resguardo de imposición como certificado, entrega o remisión, así como la recepción por el Notario del aviso de recibo y la devolución del envío por no haber podido realizarse la entrega, pero no cambia los efectos de la notificación, que serán los establecidos con carácter general para las cartas certificadas con acuse de recibo por el Real Decreto 1829/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, que en su artículo 32.1, párrafo final señala que «el envío se considerará entregado cuando se efectúe en la forma determinada en el presente Reglamento», sin que de este Reglamento resulte que la devolución de un correo certificado con acuse de recibo produzca los efectos de una notificación. Según las citadas Resoluciones (relativas a casos en que se había hecho constar en acta un simple envío postal ex artículo 201 del Reglamento Notarial), es cierto que hay Sentencias (cfr. las citadas en los «Vistos»), como también pone de relieve el recurrente en este caso, que entienden que cuando las comunicaciones por correo certificado con acuse de recibido son devueltas con la mención avisado «ausente», «caducado», o «devuelto», se considera que hay falta de diligencia imputable al destinatario, que salvo prueba razonada y razonable de la imposibilidad de la recepción, no impide la eficacia del acto que se notifica o para el que se lo requiere. Pero –añaden– son Sentencias referidas al procedimiento administrativo ordinario o común de notificaciones –no al previsto en el Reglamento Notarial– y a los efectos de no entender caducado el procedimiento. Y termina esta Dirección General en esas dos Resoluciones afirmando que en el ámbito del Reglamento Notarial existe otra forma más ajustada: el principio constitucional de tutela efectiva y la

7 A ello se refiere el artículo 227 (4) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

doctrina jurisprudencial que asegura, en el mayor grado posible, la recepción de la notificación por el destinatario de la misma, a cuyo fin deben de extremarse las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales (véase, por todas, la Sentencia del Tribunal Constitucional número 158/2007, de 2 de Julio); y que esa vía es el procedimiento previsto en el artículo 202 del Reglamento Notarial, de manera que habiendo resultado infructuoso el envío postal, el Notario debe procurar realizar la notificación presencialmente, en los términos previstos en dicho artículo."

f) Al empleado,<sup>8</sup> aún cuando la relación laboral no haya podido quedando perfeccionada, y así la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de Marzo de 2019, sección segunda expuso:

8 El Tribunal Constitucional también se ocupó de las notificaciones en su Sentencia de 30 de Noviembre de 2000, en la que expuso: "Dicha Sentencia, si bien se decanta en el caso concreto que analiza por la inadmisión del escrito en el cual no se observaron las formalidades reglamentarias, advierte claramente que adopta esa solución al no ventilarse el acceso a un recurso (se trataba de la solicitud de una marca, susceptible de generar derechos sustantivos, prioridad y derecho de uso exclusivo, en el supuesto de que fuese admitida y registrada por la Oficina Española de Patentes y Marcas), pues para este caso son numerosos, dice, los pronunciamientos del mismo Tribunal Supremo favorables a la admisión. En Sentencia de 4 de Julio de 2005 (recurso nº 1711/2000), dictada en un supuesto similar al que ahora analizamos -se trataba también de la solicitud de devolución de cuotas de un no establecido-, el Tribunal Supremo consideró válida la presentación en la oficina de Correos, en aquel caso, de Italia. Tras exponer la normativa que regula la presentación de escritos en las oficinas de Correos, la sentencia admite que pudiera prescindirse de su estricto cumplimiento cuando se podían entender razonablemente cumplidas las finalidades que trataba de garantizar dicha normativa, es decir, además de la fecha de presentación, la identidad o identificación de los escritos presentados en las oficinas de Correos y dirigidos a una determinada dependencia administrativa. En esta Sentencia recuerda el Tribunal Supremo las normas aplicables a esta clase de envíos y añade lo siguiente: Pero esta misma doctrina jurisprudencial matizaba las referidas exigencias establecidas con carácter general, señalando que cabía prescindir de su estricto cumplimiento cuando se podían entender razonablemente cumplidas las finalidades que trataban de garantizar, esto es, además de la certeza de la fecha de presentación, la identidad o identificación de los escritos presentados en las Oficinas de Correos que se dirigen a una determinada Dependencia Administrativa. Y, en el presente caso, puede entenderse, en la forma en que resultaba posible, la observancia de los mencionados requisitos, si se tiene en cuenta, de una parte, que la presentación de la solicitud se realiza en una Administración de Correos extranjera, la *Amministrazione delle Poste e Delle Comunicazioni* de Vasto, en la que no cabe exigir una exacta y literal observancia de los condicionamientos establecidos para el servicio postal español, y, de otra que dicha Administración postal extranjera acredita en el expediente que el formulario dirigido a la Delegación de Hacienda Especial de Madrid fue aceptada por la referida Oficina de Vasto el 21 de Junio de 1990." Asimismo parece la cita de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de Noviembre de 2020, en la que se recordó que: "No puede calificarse de razonable una interpretación que prime los defectos en la actuación de la administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales y perjudicando paralelamente al particular afectado por el acto administrativo, quien fue privado del conocimiento del procedimiento tributario en la fase de pago voluntario, siendo después, sin embargo, localizado en su domicilio real en la fase de apremio y ejecución de la deuda, todo ello como consecuencia de la falta de diligencia de la administración al no realizar una notificación debida desde el momento inicial, con cita de la Sentencia del Tribunal Constitucional 112/2019."

"Pues bien, atendiendo a la invitación realizada por el Alto Tribunal y teniendo en cuenta las singularidades del caso, la Sala entiende que la notificación efectuada fue correcta por las siguientes razones:

1.- La notificación fue realizada en el domicilio fiscal designado expresamente por la recurrente.

2.- El receptor de la notificación consta expresamente notificado, así como la circunstancia que le vincula con el destinatario. Es decir, el funcionario de correos preguntó la vinculación con el destinatario y la receptora firmó que era "empleada".

3.- Es cierto que según el certificado emitido por la TGSS la recurrente no estaba de alta en la entidad recurrida y que la entidad demandante en su autoliquidación sostuvo no tener empleados. Repárese en que el hecho de que está dada de Alta por una entidad distinta al reclamante no impide que exista una situación de pluriempleo.

Pero, al margen de que dicho dato no es por sí solo determinante, pues cabe que la solicitante esté empleada, a tiempo completo o parcial, sin estar de alta en la seguridad social -su situación sería irregular, al no estar dada de alta, pero su falta no impide que exista una relación de empleo siempre que concurren los requisitos del art. 1.1 del Estatuto de los Trabajadores -, en este sentido se manifiesta la Abogacía del Estado; lo esencial para la Sala es que, una vez que se ha identificado al receptor de forma suficiente en el domicilio indicado, es carga de la recurrente, aportar pruebas o indicios sólidos que permitan inferir de una forma razonable que pese a la recepción la notificación no llegó a su poder."

La regulación se basa en máximas de la experiencia. En efecto, es lógico pensar que cualquier persona que se encuentra en el domicilio fiscal designado de forma voluntaria y consciente por el propio recurrente, tiene vinculación con el mismo, por lo tanto, es lógico presumir que, en tales casos, la notificación llegará a su esfera de conocimiento. Esta es, entendemos, la interpretación que se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Febrero de 2014, en la que el Alto Tribunal realiza un importante esfuerzo de síntesis.

En lo que nos interesa, el Tribunal nos enseña que "cuando la notificación se practica en el domicilio del obligado tributario o de su representante, pero en persona distinta, esta Sala viene exigiendo que se haga constar la identidad del receptor, es decir, el nombre y documento nacional de identidad .....exigiendo también en algún pronunciamiento la referencia a la relación que le une con el destinatario, pero advirtiendo que, incluso en estos casos, "deben valorarse las circunstancias particulares de cada supuesto para determinar si se cumplió la finalidad última de la notificación".

g) La persona fallecida, tal y como se contempla en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Mayo de 2014, en la que se expone:

“En el supuesto que nos ocupa, consta acreditado que la notificación se cursó al domicilio que había indicado la interesada, doña Frida , y que la diligencia se practicó tres años después de su fallecimiento. El empleado postal compareció en el domicilio el día 2 de Enero de 2009, no pudiendo realizar la notificación por estar "ausente" la destinataria; lo intentó el día 5, con el mismo resultado negativo, por lo que se dirigió al portero de la finca, entendiendo con él la diligencia y entregándole la documentación. No resulta creíble que este último no le informara de la muerte de la Sra. Frida . El hecho del fallecimiento, su conocimiento indiscutible por el portero y la circunstancia de que la notificación iba cursada a nombre de la difunta permite inferir, con arreglo a las reglas del criterio humano, que el empleado postal tuvo conocimiento de tal circunstancia [artículo 386.1 de la Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), aplicable a esta jurisdicción en virtud de la disposición final primera de la Ley 29/1998 ; véase también artículo 108.2 de la Ley General Tributaria de 2003], por lo que, en lugar de practicar la notificación, debió proceder como indica el artículo 43 del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales. Al no hacerlo así, incurrió en un defecto que privó a la notificación de eficacia, que no alcanzó sino a partir de la fecha en que el heredero se dio por notificado el 7 de Enero de 2009 o de aquella en que interpuso el recurso de alzada de 6 de Febrero de 2009, impugnación que, por consiguiente, no debió declararse extemporánea ni, por ello, ser rechazada a limine.

Y no cabe oponer a lo anterior la sedicente negligencia del ahora recurrente que, si bien comunicó a la Comunidad de Madrid la muerte de su hermana, no se lo hizo saber al Tribunal Económico-Administrativo Regional, pues tal circunstancia tendría relevancia para el caso de que la notificación hubiera sido practicada en forma, pero una vez concluido que no lo fue, debido precisamente a la indiligencia del agente notificador, devino ineficaz con independencia de cual fuera el comportamiento de los herederos de la finada.

Lo cierto es que la notificación resultó ineficaz porque se dirigió a una persona fallecida, por lo que, respecto de su heredero, no pudo producir efectos sino desde el momento en que tuvo conocimiento del acto trasladado dos días después de la práctica de la notificación.

Hemos de concluir, por tanto, que esa defectuosa realización de la diligencia impidió al ahora recurrente alcanzar conocimiento tempestivo del acto, cerrándosele,

como se ha visto, las puertas de los recursos pertinentes para su revisión, lo que, como resulta evidente, le ha causado materialmente indefensión al impedirle el acceso a una revisión judicial sobre el fondo de la decisión administrativa, con infracción de los artículos 24.1 y 106.1 de la Constitución.

h) Al allegado, o a su empleado; a ello se refiere a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de la Audiencia Nacional de 19 de Noviembre de 2021, que expone:

“El representante de la entidad conocía, porque así lo manifiesta, que el 14 de Enero de 2015 se le entregó a una empleada de "nuestro Abogado JUAN PUJADO BALCELLS (...) una copia de la Resolución". Por lo tanto, a ámbito en que le era accesible por su sola voluntad. Reiteramos que la entrega de la copia de la Resolución se realizó en persona autorizada por el representante de la entidad.

Esta interpretación no causa indefensión alguna, pues siendo el plazo para recurrir en alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central ( artículo 241 de Ley General Tributaria), un mes, existe tiempo suficiente para articular la defensa desde el 14 de Enero de 2015, fecha en que la persona autorizada por la actora obtuvo la copia de la Resolución, hasta el 14 de Febrero de 2015”

#### IV

14.-Procede ahora recordar a las notificaciones electrónicas<sup>9</sup> presididas por la nota de obligatoriedad ; la Ley 11/2007, de 22 de Junio<sup>10</sup>, de acceso electrónico de los servicios públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

Esa misma Ley 11/2007, de 22 de Junio, permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

<sup>9</sup> Me remito a lo expuesto por Rodrigo Fernández en: “Las notificaciones electrónicas obligatorias tributarias a balance de situación ante la Ley 34/2015, de 21 de Septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, “Revista Carta Tributaria” nº 13 (2016). Véase: “Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria de Martínez-Carrasco Pignatelli, Editorial Aranzadi (2020).

<sup>10</sup> Derogada por la ley 39/2015 de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas.

Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo.

Por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de Noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de Junio, en su artículo 32<sup>11</sup>, tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisa que dicha obligación pueda comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos

Dicho Real Decreto desarrolla en su artículo 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de la dirección electrónica habilitada, previendo que existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

Por otro lado, en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de Enero, ha introducido en el nuevo artículo 115 bis, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica. Ese mismo precepto precisa que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración Estatal, se regulará por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

Finalmente en el Real Decreto 1363/2010, de 29 de Octubre, validado por Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2012,<sup>12</sup> Recurso Contencioso-Administrativo 7/2011, se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la

Agencia Estatal Administración Tributaria.

15.- El desarrollo reglamentario de segundo grado se contiene en la Orden Ministerial 878/2020, en la que se dispone:

“El sistema de notificación electrónica acreditará las fechas y horas en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Ello tendrá lugar mediante la recepción en la dirección electrónica asignada al destinatario del aviso de la puesta a disposición de la notificación, incluyendo el propio documento que se notifica o, al menos, su huella electrónica.

Para la referencia temporal de los actos y certificaciones se utilizará una marca de tiempo entendiendo por tal la asignación por medios electrónicos de la fecha y, en su caso, la hora. La fecha y hora utilizada se sincronizará con el Real Instituto y Observatorio de la Armada, de conformidad con lo previsto sobre la hora legal en el Real Decreto 1308/1992, de 23 de Octubre, por el que se declara el Laboratorio del Real Instituto y Observatorio de la Armada como laboratorio depositario del patrón Nacional de Tiempo y laboratorio asociado al Centro Español de Metrología, y según las condiciones técnicas y protocolos que el citado Organismo establezca.

La información relativa a las marcas de tiempo se asociará en la forma que determine el Esquema Nacional de Interoperabilidad.

El sistema de dirección electrónica habilitada acreditará igualmente el acceso del destinatario al contenido del documento notificado, así como cualquier causa técnica que imposibilite alguna de las circunstancias de este artículo.”

16.- La notificación electrónica precisa de la previa inclusión en el sistema tal y como recuerda la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional 8 de Junio de 2021, en la que se expone:

“Conforme a lo dispuesto en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, “La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria”. A estos efectos, el artículo 110.2 Ley General Tributaria señala que “En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante”.

El examen de las actuaciones pone de manifiesto que no consta en el expediente administrativo la notificación de inclusión obligatoria en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada a la recurrente, practicada el 14 de

11 Derogado por la ley 39/2015 de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas.

12 La Sentencia desestimó el Recurso directo interpuesto por la Asociación de Asesores Fiscales; sobre la norma reglamentaria mencionada en el texto; véase: “El sistema de notificación de las actuaciones tributarias a través de la dirección electrónica habilitada. Análisis del Real Decreto 1363/2010, de 29 de Octubre; de López Lubrian y Caballo Mingo. “Revista de Contabilidad y Tributación” nº 335

Marzo de 2014, según consta en el acuerdo impugnado. Esta notificación debe realizarse, como la norma señala, por medios no electrónicos, o cuando menos tenerse constancia de que el interesado ha tenido conocimiento de la notificación. Consta, sí, documentación referente a la inclusión obligatoria en el sistema, pero no la notificación a la actora."

17.- Partiendo de la premisa expuesta es obligatorio acceder al buzón y así la Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de Diciembre de 2021, expuso:

"Así las cosas, si la recurrente no accedió al contenido de la notificación electrónica en los diez días siguientes, el procedimiento continuara su trámite, ya que la notificación se ha producido. Es evidente, pues, que la validez de tales notificaciones no depende -ni puede hacerse depender- de que su destinatario decida o no abrir el buzón en el indicado plazo y, no habiéndose alegado ninguna incidencia técnica/informática, es claro que, por propia desidia o negligencia, al no abrir el buzón la recurrente se coloca a sí misma en disposición de no recibir ninguna comunicación electrónica -la que sea- de la Administración tributaria, pasividad que es exclusivamente imputable a su propia conducta.

Por las razones expuestas debemos concluir que la notificación del Acuerdo de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 5 de Octubre de 2011 por el que se imponía a THIELMANN PORTINOX SPAIN, S.A. una sanción por importe de 260.873,64 euros, que, tras la aplicación de las reducciones, ascendió a 136.958,67 euros, se hizo correctamente por la administración mediante el sistema de Dirección Electrónica Habilitada con fecha de 6 de Octubre de 2011, entendiéndose rechazada el 17 de Octubre siguiente y, que, por tanto, si la Reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional se interpuso el 27 de Febrero de 2012, había trascurrido en exceso el plazo de un mes, previsto en el art. 235.1 Ley General Tributaria<sup>13</sup>, por lo que el acuerdo de inadmisión de la extemporaneidad del recurso de reposición nº 2012GRC00530015, interpuesta con fecha 2 de Abril de 2012 fue conforme a derecho."<sup>14</sup>

13 Sobre la citada disposición, véase la Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 6 de Julio de 2021.

14 La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de Abril de 2019, aclaró que: "Por otra parte, ha de añadirse que, en lo que respecta a la notificación por NEO, este Tribunal Económico Administrativo Central, ha mantenido también que a efectos de cumplimiento de plazos la existencia de un intento de notificación se acredita con la puesta a disposición del contenido del acto en la dirección electrónica habilitada, no en el momento en que el interesado acceda. Criterio manifestado en Resoluciones de 02/12/2015 y 12/01/2017."

## V

18.- Quede por último mencionar los supuestos en los que la infracción en el procedimiento de notificación conducen a un supuesto de nulidad de pleno derecho, dado a que con ayuda de lo dispuesto en el artículo 217.1.e) inciden en dicha infracción los actos: "que hayan sido dictados total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello"; la regla general es que los efectos en la notificación no inciden en ello y así:

a) La Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en Sentencia de 25 de Enero de 2022, expuso:

"Por último y en relación a la notificación de la liquidación y sanción, como ha declarado la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Julio de 2013 dictada en el recurso de casación núm. 472/2012 " Basta para justificar el rechazo de la demanda con considerar que la eventual falta de notificación, o la notificación irregular, de un determinado acto administrativo no afecta a su validez sino meramente a su eficacia (y al comienzo, en su caso, de los plazos para impugnarlo)." Y esta Sala, al enjuiciar la revisión de actos nulos de pleno derecho basada en la improcedencia de la notificación edictal y de los intentos de notificación personal de liquidaciones provisionales y acuerdos sancionadores, (entre otras la Sentencia de 29 de Junio de 2021 dictada en el recurso de apelación núm. 73/2021) ha descartado la subsunción de dicho motivo de impugnación en el marco de dicho procedimiento de revisión, tratándose en todo caso de una cuestión de legalidad ordinaria y no de nulidad de pleno derecho, que podría haberse hecho valer mediante la vía ordinaria de recursos y reclamaciones económico-administrativas, pero que no puede ser objeto de análisis en un procedimiento especial de revisión como el presente, que está limitado de forma estricta a las causas taxativas de nulidad que se contienen en el artículo 217.1 Ley General Tributaria."

Por otro lado, en el expediente administrativo consta un certificado de residencia, expedido en Barcelona el 30.11.2011 por el Consulado General de Italia en Barcelona, que dice que el demandante " reside desde el 2 de Julio de 2009, en esta circunscripción consular en la dirección siguiente: c/ DIRECCION000 NUM004, Barcelona". Nada dice el demandante sobre este extremo."

b) La Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de Enero de 2022, refirió en la forma siguiente:

"Al respecto, este órgano judicial, en Sentencia de 30 de Mayo de 2016, dictada en el recurso de apelación 22/2016-

, al enjuiciar la revisión de actos nulos de pleno derecho basada en la improcedencia de la notificación edictal y de los intentos de notificación personal de liquidaciones provisionales y acuerdos sancionadores, ha descartado la subsunción de dicho motivo de impugnación en el marco de dicho procedimiento de revisión, "...tratándose en todo caso de una cuestión de legalidad ordinaria y no de nulidad de pleno derecho, que podría haberse hecho valer mediante la vía ordinaria de recursos y reclamaciones económico-administrativas, pero que no puede ser objeto de análisis en un procedimiento especial de revisión como el presente, que está limitado de forma estricta a las causas taxativas de nulidad que se contienen en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria .

La Sala, en Sentencia de 16 de Noviembre de 2016, en un supuesto de análogo alcance al que nos ocupa - también en ese recurso se invocaba infracción de derechos constitucionales-, ya declaró que

"..., habiéndose intentado infructuosamente la notificación personal de la providencia de apremio de que se trata, a través del Servicio de Correos, en la dirección postal reseñada..., el órgano de recaudación procedió a su notificación mediante el procedimiento de citación para comparecencia - artículo 112 Ley General Tributaria, notificación que la demandante considera improcedente, por las razones que expone en su demanda, pretendiendo así la invalidez de la notificación edictal y, con ello, la nulidad de la providencia de apremio, por considerar que tendría que haberse procedido a la notificación personal en una dirección postal distinta.

"Sucede, sin embargo, que la notificación es un requisito atinente a la eficacia de los actos administrativos, no a su validez artículo 57.2 y concordantes, LRJAPPAC-. Y, por otra parte, una vez producida la notificación edictal, con la posibilidad de proceder a la ulterior impugnación del acto notificado, no es de apreciar la indefensión de la solicitante. Ni, por ende, puede considerarse acreditada la existencia de un defecto de notificación determinante de la invalidez de todo el procedimiento tributario;

Los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 a 29 CE -el actor invoca la infracción del artículo 62.1.a) de la Ley 30/1992- son susceptibles de amparo constitucional en los casos y formas que la Ley establece, sin perjuicio de su tutela general encomendada a los Tribunales.

Pues bien, como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Febrero de 2016, dictada en el recurso 1306/2014, "Ha de recordarse que en nuestro ordenamiento jurídico las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas, tienen carácter excepcional y han de interpretarse de forma estricta -véase por todas la Sentencia de 8 de Marzo de 2012, casación 6169/2008-. En concreto, la del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 -hoy, artículo 47.1.e) de la Ley 39/2015, de 1 de

octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas-, precepto al que el recurrente se refiere sin citarlo, tiene únicamente lugar cuando se produce una clara, manifiesta y ostensible preterición del procedimiento debido - Sentencia de 9 de Junio de 2011, casación 5481/2008-, escenario que no es el del caso que nos ocupa... Es verdad que, con arreglo a nuestra jurisprudencia -véase, por todas, la sentencia de 26 de julio de 2005, casación 5046/2000, quedan asimilados a la omisión que contemplan los artículos 62.1.e) de la Ley 30/1992 y 217.1.e) de la Ley General Tributaria de 2003 los casos en que se sigue un procedimiento distinto del establecido, así como aquellos otros en los que, tramitándose dicho procedimiento, se soslayan trámites esenciales o fundamentales del mismo - Sentencia de 21 de Enero de 2011, casación 4107/2006-, pero ni una ni otra de tales situaciones es, como ha quedado dicho, la del supuesto que nos ocupa".

c) La Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de Julio de 2019, fue del siguiente-----:

"Pues bien, por cuanto se refiere a los defectos de notificación puestos de manifiesto en la demanda cumple manifestar que el propio recurrente reconoce de forma expresa haber tenido conocimiento del Acuerdo de derivación de responsabilidad con fecha de 10 de Mayo de 2015, Así las cosas, y aun reconociendo que los intentos de notificación se realizaran en un domicilio incorrecto, y que por tanto nos encontramos ante una notificación defectuosa, lo cierto es que desde la fecha en la que tuvo conocimiento del referido acuerdo comenzó a correr el plazo para reaccionar frente al mismo interponiendo las correspondientes reclamaciones y/o recursos y que al no hacerlo así, dejó firme y consentido el tan citado acuerdo. De este modo, los defectos de notificación que denuncia no le han irrogado una situación de indefensión ni le han impedido el acceso a la tutela judicial efectiva, consecuencias que solo a él son imputables."

d) La Sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 19 de Julio de 2022, concluye que:

"La Administración no está obligada a realizar " notificaciones de cortesía," pues si realiza la notificación con los requisitos establecidos en la norma, los efectos jurídicos se producen (Sentencia Audiencia Nacional, Sección 2ª, de 12 de Marzo de 2020, recurso núm. 683/2016).

Consta en el expediente que las notificaciones de las liquidaciones provisionales, trámites de audiencia del procedimiento sancionador y acuerdos de sanción fueron

puestos a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su DEH, sin acceder a su contenido en el plazo de 10 días, por lo que se entendieron rechazadas al amparo de lo dispuesto en el art. 28.3 de la Ley 11/2007, entonces vigente.

Por lo expuesto, no existe causa alguna de nulidad de pleno derecho ( art. 217.1 a) y e) de la Ley General Tributaria) por lo que procede desestimar la demanda.”

19.- Pero en otros aspectos si que se ha apreciado la concurrencia de dicho motivo de nulidad.

a) Y así y enlazando con lo expuesto en la anterior Sentencia de la Sección Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de Abril de 2022, expone:

“A la vista de estas circunstancias, debemos recordar que " cuando se trata de notificaciones, el principio de buena Administración exige que los entes públicos vayan más allá del cumplimiento de los requisitos formales y se comprometan de forma activa en que la comunicación llegue de forma efectiva al destinatario", como se declaró en la citada Sentencia de 16 de Febrero de 2022 (ROJ: SAN 571/2022).”

Las exigencias derivadas del principio de buena administración no se estiman cumplidas en el presente caso, al no apreciar que la Administración tributaria se haya comprometido de forma activa en garantizar que la comunicación llegara de forma efectiva al contribuyente, estando además en juego el derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE).”

A mayor abundamiento, las circunstancias puestas de manifiesto en la demanda en relación a la falta de aviso al "buzón de cortesía" servirían también para reforzar la convicción del Tribunal en relación a la conclusión expuesta, pero ni siquiera resulta necesario su examen pues todo lo anteriormente razonado constituye a nuestro juicio fundamento suficiente de la estimación del recurso.

En consecuencia, debemos estimar el recurso y anular la resolución impugnada.”

b) En fin en la dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de Junio de 2019, concluyo que:

“Así pues, al igual que se establece en la Ley 30/92, es preciso intentar la notificación al menos dos veces antes de proceder a la notificación edictal, salvo que el destinatario sea desconocido.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado repetidas veces sobre el alcance de la notificación edictal – Sentencia del

Tribunal Supremo de 19 de Marzo de 2019 - señalando que "Como una constante jurisprudencia enseña la notificación edictal o por anuncios es rigurosamente excepcional, en tanto que debilita las posibilidades materiales del destinatario del acto de conocer su contenido y reaccionar frente a él. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la línea de que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado".

En nuestro, y respecto de la providencia de apremio referente a la liquidación NUM001 , IVA, ejercicios 2000 y 2001, el parecer de la Sala es que la notificación realizada por la Administración Tributaria no se ha atendido a los términos previstos en el artículo 112 de la Ley General Tributaria , pues como ya se ha expuesto, consta al ramo de prueba notificación de la providencia de apremio por el concepto de IVA/Actas de Inspección e importe de 104.021,14 euros, acordada con fecha 15 de Febrero de 2011 por la Jefa de la Dependencia Regional de Recaudación, Delegación Especial de Madrid, así como diligencia de publicación del anuncio de citación para notificación por comparecencia en el Boletín Oficial del Estado de fecha 16 de Mayo de 2011, y un acuse de recibo, cuyo destinatario es Habitat Lar, S.L., sin firma del receptor y con la indicación "ausente de reparto".

En definitiva, consta intentada la notificación una sola vez, no pudiendo considerarse que la misma se realizara conforme al procedimiento y formalidades establecidas, ocasionando indefensión al interesado, tratándose de un defecto sustancial, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando enjuicia los defectos relacionados con la forma de practicar las notificaciones edictales.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Me he ocupado de ello en: “La nulidad de pleno derecho en materia tributaria”, en “Boletín de Información Tributaria”, nº 249 (2020).

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....21

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS .....21

- Adquisición de un vehículo en un país extracomunitario importado por el comprador ..... 21
- Transacción extrajudicial: calificación de carácter litigioso..... 21
- Toma de control de una sociedad con activo principalmente inmobiliario por dos cónyuges casados en gananciales ..... 23
- Consolidación del dominio por muerte del usufructuario cuando la nuda propiedad, desmembrada previamente por adquisición de una sociedad, se adquirió posteriormente por los socios a consecuencia de la disolución de una sociedad..... 23
- Extinción de comunidades con distinto origen ..... 24
- Constitución de una Junta de Compensación de carácter fiduciario ..... 24
- Documentos mercantiles. Cheque emitido con cláusula “no a la orden” que se endosa “para cobranza” ..... 25
- Transmisión de una oficina de farmacia por herencia o donación a los hijos que, al no tener título profesional de farmacéuticos, deben proceder a su transmisión en el plazo de 24 meses ..... 26
- Persona física que permuta una edificación en estado ruinoso a cambio de una vivienda futura de nueva construcción que será resultado de rehabilitar la referida edificación por parte de la entidad adquirente ..... 26
- Persona física constituye a favor de un tercero una servidumbre de paso aéreo de energía mediante contraprestación sobre fincas que no están afectas a ninguna actividad económica previa. .... 26
- Venta de un terreno urbanizable por una sociedad que permanece inactiva..... 27

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....28

- Aceptación expresa o tácita de la herencia del abuelo por la madre, con independencia de no haberse producido el cambio de titularidad de los bienes y derechos adquiridos..... 28
- Exención en el impuesto sobre el patrimonio y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones de bienes catalogados dentro del conjunto histórico ..... 28
- Abono de cantidades a los herederos como consecuencia del seguro de decesos ..... 29
- Legado condicional ..... 30
- Solicitud de prórroga para la liquidación del ISD, en fecha 20 de junio de 2022, habiéndose producido el fallecimiento el 22 de diciembre de 2021 ..... 31
- Renuncia a la herencia de su padre, fallecido hace más de 10 años, y a la de sus abuelos, fallecidos todavía antes, a favor de su hermano ..... 31
- Pacto sucesorio, de acuerdo al Código Civil de Cataluña, con la finalidad de poder anticipar el pago de la legítima paterna y materna de su hijo ..... 32

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### ADQUISICIÓN DE UN VEHÍCULO EN UN PAÍS EXTRACOMUNITARIO IMPORTADO POR EL COMPRADOR

(Consulta DGT V1660-22 de 11/07/2022)

(...) la importación de un vehículo en ningún caso quedará dentro del ámbito del ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, por lo tanto, no estará sujeta al impuesto.

En cuanto a la adquisición del vehículo, dado que se produjo fuera de España, en un país extracomunitario, tampoco está sujeta al impuesto, al quedar fuera de su ámbito de aplicación territorial, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.1.A) del TRLITPAJD, que dispone lo siguiente:

«Artículo 6.º

1. El impuesto se exigirá:

A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza.

(...).».

#### TRANSACCIÓN EXTRAJUDICIAL: CALIFICACIÓN DE CARÁCTER LITIGIOSO

(Consulta DGT V1743-22 de 22/07/2022)

Ante el incumplimiento del pago del precio aplazado de la compraventa, las partes convienen que la transmitente del bien no ejercerá acción alguna por dicho incumplimiento a cambio de que la adquirente le abone la suma adicional como mayor precio de la compraventa y como indemnización por los daños y perjuicios causados por el retraso en el pago, que queda aplazado.

La conciliación en Derecho es un medio alternativo a la jurisdicción, para solucionar conflictos a través del cual las partes resuelven, por sí mismas y mediante el acuerdo, un conflicto jurídico con la intervención o colaboración de un tercero. Existen dos tipos de conciliación: la conciliación prejudicial y la conciliación judicial. Aunque ambas formas se basan en el acuerdo de las partes, en la conciliación prejudicial el acuerdo tiene por finalidad evitar la iniciación de un proceso judicial, mientras que la conciliación judicial constituye una forma especial de conclusión de un proceso judicial ya iniciado. En este caso el tercero que dirige la conciliación es necesariamente el juez de la causa, que además de proponer bases de arreglo, homóloga o convalida lo acordado por las partes, otorgándole eficacia de cosa juzgada, dentro del marco de la legalidad.

(...)

Con respecto a las implicaciones fiscales que tal acto de conciliación tendría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) establece en el apartado 5 del artículo 14 que “En las transacciones se liquidará el

impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa”.

Por otro lado, el Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio) dispone en su artículo 28 lo siguiente:

“Artículo 28. Transacciones.

1. En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa.

2. Para que la transacción se repunte tal a los efectos del impuesto, es indispensable que se realice después de entablada la demanda ordinaria correspondiente. Por tanto, si la cuestión no hubiere adquirido verdadero carácter litigioso y el reconocimiento o cesión de derechos se verificase por convenio público o privado entre las partes, que no sea consecuencia de la incoación de procedimientos judiciales anteriores, aquéllos se liquidarán por el concepto jurídico en que dichos actos se realicen, conforme al contrato, independientemente del título que las partes alegaren como fundamento de la transacción.

(...)

5. Cuando por efecto de la transacción queden los bienes o derechos reales en poder del que los poseía, en virtud del título ostentado en el litigio, aquél no pagará el impuesto, si resulta debidamente justificado que lo satisfizo en la época en que adquirió el dominio o la posesión”.

(...)

En el supuesto que se examina, en el que no se ha planteado previamente demanda ni reclamación alguna y en el que el reconocimiento de derechos se verifica mediante escritura pública, sin la incoación de un procedimiento judicial previo, debe entenderse que la cuestión no tiene verdadero carácter litigioso. En consecuencia, el reconocimiento de derechos que se produce a consecuencia de la referida escritura debe liquidarse por el verdadero concepto jurídico por el que dicho acto se realice conforme al contrato. En este caso el derecho que se reconoce es el de la transmitente del bien a recibir un importe adicional en concepto de mayor precio de la compraventa y como indemnización por los daños y perjuicios causados por el retraso en el pago del importe aplazado en la venta realizada en 2015. Luego, procede examinar el concepto jurídico por el que se realiza dicho pago a efectos de determinar su tributación, teniendo en cuenta que, conforme a la declaración del consultante, la cantidad fijada a favor de la transmitente tiene la consideración de mayor precio de la compraventa e indemnización por el retraso de la cantidad aplazada, sin determinar qué parte de la referida cantidad adicional debe considerarse mayor precio y cuál debe ser considerada como indemnización, conceptos ambos que tienen muy diferentes consecuencias fiscales.

(...)

Primero. De la cantidad adicional que el consultante debe satisfacer a la transmitente, estará exenta la parte que tenga la consideración de indemnización por retraso en el pago aplazado, lo que deberá declararse y justificarse debidamente ante la administración gestora correspondiente.

Segundo. En cuanto a la parte que tiene la consideración de mayor precio, aunque el citado artículo 45.I.B.4 declara exentas las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes, dicha exención hace referencia a la entrega del dinero que constituye el precio, pero no impide que la fijación de ese mayor precio tenga las consecuencias legales que resultan de lo dispuesto en los artículos 10 y 46 anteriormente transcritos y que, por tanto, se traduzca en la determinación de una mayor base imponible en la compraventa efectuada en 2015, en la que, sin embargo, solo se liquidó el impuesto por la base imponible fijada conforme al precio entonces declarado.

Por ello, en este momento corresponde practicar liquidación por la diferencia entre la base imponible por la que entonces se practicó la liquidación y la que resulta del nuevo precio fijado ahora. A este criterio responde asimismo el artículo 28.5 del Reglamento del impuesto al decir, en relación con la transacción judicial, que cuando por efecto de la transacción queden los bienes en poder del que los poseía en virtud del título ostentado en el litigio, como sucede en el presente caso en el que el consultante mantiene la posesión del bien transmitido, aquel no pagará el impuesto si resulta debidamente justificado que lo satisfizo en la época en que adquirió el dominio o la posesión. Es decir, que no teniendo lugar una nueva transmisión del bien, pues el adquirente de entonces mantiene su posesión y propiedad, no deberá pagar un impuesto que ya fue satisfecho. Ahora bien, así como no deberá pagar el impuesto por la parte que resulta justificada haber sido liquidada en 2015, si deberá hacerlo por la parte de base imponible no liquidada a consecuencia del mayor precio fijado en el momento actual.

**TOMA DE CONTROL DE UNA SOCIEDAD CON ACTIVO PRINCIPALMENTE INMOBILIARIO POR DOS CÓNYUGES CASADOS EN GANANCIALES**

(Consulta DGT V1760-22 de 22/07/2022)

Cabe indicar, en síntesis, que si la transmisión de valores a calificar no se realiza con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITPAJD al que estaría sujeta la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representen dichos valores (cuya prueba corresponde a la Administración tributaria), y no se incurre en los supuestos de presunción del ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente (cuya prueba en contrario corresponde al contribuyente), no resultará aplicable la excepción a la exención del impuesto al que esté sujeta la transmisión de valores y, en consecuencia, no se tributará por aquel.

En el caso planteado la entidad A va a adquirir participaciones de la sociedad B en el mercado secundario. Según manifiesta en el escrito de la consulta, la entidad B no realiza actividad económica alguna, y su activo está compuesto por inmuebles en arrendamiento; por tanto, al no estar los inmuebles afectos a una actividad económica de la entidad sí podría entenderse que hay ánimo de fraude y lo que se quiere transmitir a la entidad A son los inmuebles de la entidad B, por lo que sería de aplicación la excepción a la exención y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión no quedaría exenta del IVA o del ITPAJD al que esté sujeta. Ahora bien, como la entidad A no va a alcanzar el control de las participaciones de la entidad B, no será aplicable ninguna presunción, por lo que será la Administración gestora la que deberá demostrar que existe el ánimo de defraudar.

Por último, cabe advertir, en relación con la operación objeto de consulta, que es irrelevante la circunstancia de que el consultante y su mujer pasen o no a tener el control total de manera indirecta de la entidad B cuyas participaciones va a adquirir A, y ello, porque la regla de que para determinar la existencia de control en una sociedad es preciso sumar la participación indirecta a la directa y que, a estos efectos, se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, sólo es aplicable en el caso de sociedades mercantiles, tal y como establece el apartado 3.2ª del artículo 314 de la LMV pero no cuando intervienen personas físicas, como en este caso. Por otra parte, en cualquier caso, en el supuesto de cónyuges, ya estén casados en régimen de gananciales o de separación de bienes, sus participaciones en la sociedad deben ser consideradas independientemente.

**CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR MUERTE DEL USUFRUCTUARIO CUANDO LA NUDA PROPIEDAD, DESMEMBRADA PREVIAMENTE POR ADQUISICIÓN DE UNA SOCIEDAD, SE ADQUIRIÓ POSTERIORMENTE POR LOS SOCIOS A CONSECUENCIA DE LA DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD**

(Consulta DGT V1596-22 de 01/07/2022)

El artículo 26.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que “c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución.”

Por otra parte, los apartados 1 y 2 del artículo 42 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio) –en adelante RITPAJD-, establece que

“1. Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio.

2. En la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, siempre que la consolidación se produjera por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario, se exigirá al nudo propietario, por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad, la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por 100 por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento.

(...)”.

(...)

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 42.2 del RITPAJD, el consultante y sus hermanos deberán tributar por la modalidad de operaciones societarias, ya que es por ese concepto y título por el que adquirieron la nuda propiedad; en cuanto a la base imponible, estará constituida por el resultado de aplicar al valor actual del inmueble el porcentaje

por el que no tributaron en la adquisición de la nuda propiedad, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 25.4 del TRLITPAJD, que recoge que:

“4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.”

Por otra parte, en el momento de la adquisición de la nuda propiedad, la operación resultó exenta por el concepto de operaciones societarias por aplicación del régimen de disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales de la disposición transitoria 24ª del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero, actualmente, dicha exención no sigue vigente, por lo que la consolidación de dominio no estará exenta y el consultante y sus hermanos tendrán que tributar por el concepto de operaciones societarias, por la parte que no tributaron en el momento de la adquisición de la nuda propiedad.

## EXTINCIÓN DE COMUNIDADES CON DISTINTO ORIGEN

(Consulta DGT V1599-22 de 01/07/2022)

En el caso planteado, de la escueta descripción de los hechos, parece que existirán tantas comunidades de bienes como inmuebles haya en común, ya que no se trata de ninguna comunidad hereditaria (las herencias no están yacentes, sino adjudicadas), por lo que si para poder disolver cada comunidad se forman lotes equivalentes al tanto por ciento que posee cada comunero, lotes que les serán adjudicados a cada uno de ellos, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, la disolución de cada comunidad que se disuelva tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

## CONSTITUCIÓN DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN DE CARÁCTER FIDUCIARIO

(Consulta DGT V1636-22 de 08/07/2022)

La constitución de una Junta de Compensación de carácter fiduciario no supone transmisión patrimonial alguna, por lo que no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Por otro lado, en principio tampoco constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, aunque en este punto conviene hacer una precisión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22 del TRLITPAJD, que equipara a las sociedades a las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos. Luego, si la Junta de Compensación realizase cualquier actividad que pudiera ser calificada de lucrativa, la escritura de constitución de la misma tributaría por la modalidad de Operaciones Societarias en virtud de la asimilación establecida en el artículo 22, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 19.1 del TRLITPAJD. Sin embargo, en tal supuesto sería de aplicación la exención prevista el artículo 45.I.B)11 del texto refundido.

En cuanto a la posible tributación de la operación planteada por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. De conformidad con el artículo 31.2 anteriormente citado la aplicación de la cuota variable del documento notarial exige la concurrencia de los siguientes requisitos.

- Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable,
- Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles.
- Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del TRLITPAJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias

En el supuesto planteado:

- Se trata del otorgamiento de una escritura pública
- En principio, como se ha señalado y salvo la excepción señalada, el acto de constitución de la Junta de compensación no

está sujeto a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del TRLITPAJD, es decir, a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias del ITP y AJD.

- Luego, la duda se deriva de la consideración, valuable o no, del contenido de la escritura y de su acceso a alguno de los registros a que se refiere el artículo 31.2 del texto refundido, en concreto al Registro de la Propiedad.

Aunque, en principio la mera constitución de la Junta de Compensación no reúne ninguno de los citados requisitos, pues ni tiene por sí misma contenido económico ni tiene acceso al registro de la Propiedad, aun cuando sea inscribible en el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras, registro de carácter administrativo no contemplado en el artículo 31.2. Sin embargo, la no sujeción a la cuota variable del documento notarial no puede predicarse con carácter general, sino que dependerá de las circunstancias concretas que concurran en cada caso y que pudieran modificar la naturaleza no valuable y no inscribible de la escritura en cuestión.

En este sentido se manifestó esta Dirección General en Consulta V3456-20, de 30 de noviembre de 2020, en la que se hacía referencia a una escritura de constitución de una Junta de Compensación en la que se determinaba el valor de las fincas incluidas en el ámbito de actuación de la Junta y se señalaba que dicha escritura debía presentarse al registro de la Propiedad para tomar razón de la afección total de las fincas a la Junta de Compensación. En tal supuesto se entendía que el contenido de la escritura tenía por objeto cantidad o cosa valuable, constituido por el valor de las referidas fincas, y que se trataba de un acto inscribible, todo lo cual determinaba la sujeción a la cuota variable sobre una base imponible coincidente con el valor de las fincas incluidas en el ámbito de la Unidad de Actuación objeto de la Junta de Compensación.

---

## DOCUMENTOS MERCANTILES. CHEQUE EMITIDO CON CLÁUSULA “NO A LA ORDEN” QUE SE ENDOSA “PARA COBRANZA”

(Consulta DGT V1761-22 de 22/07/2022)

---

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 19/1985, de 16 de julio de 1985, Cambiaria y del Cheque (BOE de 19 de julio), determina en su párrafo tercero que:

«Artículo ciento veintinueve.

Cuando el endoso contenga la mención «valor al cobro», «para cobranza», «por poder», o cualquier otra que indique un simple mandato, el tenedor podrá ejercer todos los derechos derivados del cheque, pero no podrá endosar éste sino a título de comisión de cobranza.

En este caso, las personas obligadas sólo podrán invocar contra el tenedor las excepciones que pudieran alegarse contra el endosante.

La autorización contenida en el endoso de apoderamiento no cesará por la muerte del mandante, ni por su incapacidad sobrevenida».

Ahora bien, el artículo 120 de dicha Ley especifica que:

«Artículo ciento veinte.

El cheque al portador se transmite mediante su entrega o tradición.

El cheque extendido a favor de una persona determinada, con o sin la cláusula «a la orden», es transmisible por medio de endoso.

El cheque extendido a favor de una persona determinada con la cláusula «no a la orden» u otra equivalente, no es transmisible más que en la forma y con los efectos de una cesión ordinaria.

El endoso puede hacerse incluso a favor del librador o de cualquier otro obligado. Estas personas pueden endosar nuevamente el cheque.».

Por lo tanto, si el cheque contiene la cláusula “no a la orden” no podrá realizar la función de giro y no podrá ser endosado, deberá ser cobrado en la cuenta corriente de la persona que conste en el mismo.

A efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los cheques que sean objeto de endoso se consideran expedidos por el endosante. Por ello, si el cheque se endosa, el sujeto pasivo debe ser la persona a cuyo favor se emitió el cheque nominativo, por ser el primero que lo va a endosar a un tercero, transformándolo en un documento a la orden.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, por lo tanto, si se llega a producir un endoso, aunque sea con efectos limitados, estará sujeto al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentado, sin que exista ninguna exención que lo

ampare. Será sujeto pasivo el consultante, que es la primera persona que va a efectuar el endoso.

Sin embargo, en el supuesto objeto de consulta se indica que el vendedor (cliente) incluirá la expresión «no a la orden», por lo que parece que el cheque no podrá ser objeto de endoso y sólo será transmisible mediante cesión ordinaria, conforme a lo previsto en el párrafo tercero del artículo ciento veinte de la Ley 19/1985. No obstante, este Centro Directivo no tiene competencia para establecer si el cheque puede ser endosado y, por tanto, tener función de giro.

**TRANSMISIÓN DE UNA OFICINA DE FARMACIA POR HERENCIA O DONACIÓN A LOS HIJOS QUE, AL NO TENER TÍTULO PROFESIONAL DE FARMACÉUTICOS, DEBEN PROCEDER A SU TRANSMISIÓN EN EL PLAZO DE 24 MESES**

(Consulta DGT V1620-22 de 04/07/2022)

En el caso objeto de consulta va a ser transmitido por la farmacéutica consultante un negocio de farmacia con todos sus elementos materiales y la subrogación del personal. La transmisión se producirá pro indiviso a los hijos de la consultante que, por tanto, constituirán una comunidad de bienes en los términos establecidos en el primer apartado de la presente contestación.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, a falta de otros elementos de prueba y siempre que se cumpla el requisito de continuidad en la afectación del patrimonio a una actividad empresarial, la transmisión de la consultante a sus hijos objeto de consulta, ya sea mediante donación o mortis causa, no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por lo que se refiere a la transmisión posterior que, de acuerdo con la normativa sectorial aplicable, la comunidad de bienes adquirente deberá realizar en el plazo de 24 meses, igualmente resultará aplicable la no sujeción prevista en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 siempre que se cumplan los requisitos y condiciones antes analizados.

**PERSONA FÍSICA QUE PERMUTA UNA EDIFICACIÓN EN ESTADO RUINOSO A CAMBIO DE UNA VIVIENDA FUTURA DE NUEVA CONSTRUCCIÓN QUE SERÁ RESULTADO DE REHABILITAR LA REFERIDA EDIFICACIÓN POR PARTE DE LA ENTIDAD ADQUIRENTE**

(Consulta DGT V1656-22 de 08/07/2022)

No obstante, respecto del consultante transmitente de la edificación, según parece deducirse del escrito de consulta, debe señalarse que el mismo no tendría la condición de empresario o profesional por lo que la entrega de la referida edificación no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su posible sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...)

Por lo tanto, la entrega futura de la vivienda resultante de las obras de rehabilitación que va a recibir el consultante se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que tenga la consideración de primera entrega, circunstancia que se producirá cuando las obras que va a ejecutar la adquirente sobre la edificación tengan la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como parece deducirse del escrito de consulta.

**PERSONA FÍSICA CONSTITUYE A FAVOR DE UN TERCERO UNA SERVIDUMBRE DE PASO AÉREO DE ENERGÍA MEDIANTE CONTRAPRESTACIÓN SOBRE FINCAS QUE NO ESTÁN AFECTAS A NINGUNA ACTIVIDAD ECONÓMICA PREVIA.**

(Consulta DGT V1714-22 de 18/07/2022)

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)

Por otra parte, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios como toda operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con la Ley del Impuesto no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En particular, de acuerdo con los números 2º y 3º del apartado dos del citado artículo 11, se consideran prestaciones de servicios “los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra” y “las cesiones del uso o disfrute de bienes.”.

En consecuencia con lo anterior, la constitución de una servidumbre sobre el terreno propiedad del consultante se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, debe señalarse que el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 establece la exención de las siguientes operaciones:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

(...)

La exención no comprenderá:

a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial

c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

(...).”

No obstante lo anterior, es criterio de este Centro directivo, tal y como se señala, entre otras, en la contestación vinculante de 19 de noviembre de 2014, número V3120-14, que la constitución de una servidumbre de paso aéreo de energía sobre un terreno, dado su naturaleza y objeto, se encontrará sujeta, pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## VENTA DE UN TERRENO URBANIZABLE POR UNA SOCIEDAD QUE PERMANECE INACTIVA

(Consulta DGT V1722-22 de 20/07/2022)

Por tanto, mientras que la sociedad a la que va a adquirir el terreno la persona consultante no haya liquidado completamente su patrimonio, no habrá cesado plenamente en su actividad. Por tanto, mantendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la transmisión del terreno objeto de consulta, que estará sujeta al Impuesto siempre que, como se deduce del escrito de consulta, forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, y se cumplan los requisitos de sujeción, aunque hubiera presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### ACEPTACIÓN EXPRESA O TÁCITA DE LA HERENCIA DEL ABUELO POR LA MADRE, CON INDEPENDENCIA DE NO HABERSE PRODUCIDO EL CAMBIO DE TITULARIDAD DE LOS BIENES Y DERECHOS ADQUIRIDOS

(Consulta DGT V1598-22 de 01/07/2022).

En cuanto a la consideración de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como acto que presuponga la voluntad de aceptar, existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo (principalmente, la sentencia de 20 de enero de 1998, que cita numerosas sentencias anteriores –como la sentencia de 17 de julio de 1993 –, y que, a su vez, ha sido citada en posteriores sentencias del mismo tribunal, de otros Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional), según la cual la mera presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no debe considerarse por sí sola como un acto de aceptación tácita de la herencia, salvo que vaya acompañada de otros actos de los que, en su conjunto, se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia.

En el presente caso, en la información facilitada en el escrito de consulta no se aclara si la madre de la consultante aceptó la herencia de su padre de forma expresa o tácita sin proceder a realizar el cambio de titularidad de los bienes adquiridos o si únicamente presentó la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, realizando el pago correspondiente, pero sin entender aceptada la herencia.

En el supuesto de haberse producido la aceptación expresa o tácita de la herencia por la madre de la consultante, con independencia de no haberse producido el cambio de titularidad, los bienes y derechos adquiridos se integrarán en el caudal relicto de la causante –la madre de la consultante– formando parte de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con motivo del fallecimiento de esta y del que será sujeto pasivo la consultante.

### EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE BIENES CATALOGADOS DENTRO DEL CONJUNTO HISTÓRICO

(Consulta DGT V1635-22 de 08/07/2022).

Se consulta sobre la exención, en el Impuesto sobre el Patrimonio, de unos bienes privativos catalogados dentro del Conjunto Histórico del Puerto de la Cruz, e incluidos en el Catálogo de Aprobación Inicial del Plan Especial de Protección del Conjunto Histórico del Ayuntamiento del Puerto de la Cruz desde 2010 e incluidos en el Catálogo del PGO (2007), tal como constan relacionados en el Plan Especial de Protección del Conjunto Histórico del Puerto de la Cruz, a los efectos de aplicar la reducción del 95% de su valor en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El último párrafo del artículo 4.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, contempla como exentos aquellos bienes que, dentro de un Sitio o Conjunto Histórico, cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

La consultante solicita la expedición de informe respecto de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de determinados inmuebles en razón de ser bienes protegidos desde el punto de vista del patrimonio cultural y arquitectónico, pero no corresponde a esta Dirección General acreditar si están o no exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuestión que es competencia de la Oficina Gestora de que se trate. A este respecto, cabe señalar que es el obligado tributario quien ha de probar el cumplimiento de los requisitos de la exención, conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003) que dispone lo siguiente.

Por lo tanto, si los inmuebles resultaran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, la consultante tendrá derecho a la reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre dichos inmuebles.

## ABONO DE CANTIDADES A LOS HEREDEROS COMO CONSECUENCIA DEL SEGURO DE DECESOS

(Consulta DGT V1725-22 de 20/07/2022).

El consultante, tras el fallecimiento de su padre, es beneficiario de una cuantía económica procedente del seguro de decesos que tenía contratado el fallecido. El importe percibido es la diferencia entre el capital anual contratado para la prestación de los servicios fúnebres y el efectivamente satisfecho a la empresa que los llevó a cabo.

En el condicionado de la póliza del seguro se establece que "el resarcimiento de estos gastos será efectuado por el asegurador a aquellas personas que acrediten suficientemente haber satisfecho los gastos originarios por tal fallecimiento. En su defecto, será efectuado a los herederos legales del fallecido o persona que hubiere designado a tal efecto en su día el tomador o asegurado"

En el presente caso, el fallecido no realizó la mencionada designación y los gastos fueron facturados y abonados directamente por la entidad aseguradora, por lo que la referida cuantía debe ser transferida a los causahabientes, entre los que se incluye el consultante. La entidad aseguradora para el abono del importe mencionado requiere la remisión del justificante que acredite que dicha partida se ha relacionado en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La LCS se regulan los seguros de decesos como una figura distinta a los seguros sobre la vida, de forma que en los primeros, el asegurador se obliga a prestar los servicios funerarios pactados en la póliza para el caso de fallecimiento del asegurado, mientras que en los seguros sobre la vida, el asegurador se obliga a satisfacer al beneficiario un capital, una renta u otras prestaciones convenidas, en el caso de muerte o bien de supervivencia del asegurado, o de ambos eventos conjuntamente. Asimismo, cabe destacar que en el seguro de decesos el apartado primero del artículo ciento seis bis de la LCS prevé que el exceso de la suma de la suma asegurada sobre el coste del servicio prestado por el asegurador corresponderá al tomador o, en su defecto, a los herederos.

El seguro de decesos tiene por objeto impedir un quebranto patrimonial, el causado por el coste de los servicios funerarios. No obstante, cuando se tienen que hacer frente a los gastos funerarios el asegurado ya habrá fallecido, por lo que el quebranto se produce en el patrimonio de la herencia yacente. En ausencia de un seguro de decesos, el pago de los gastos funerarios corresponde a la herencia yacente, por lo que será esta la beneficiaria de la existencia del contrato de decesos y no los herederos directamente, que recibirán su porción hereditaria una vez realizados estos pagos. Por ello, el pago de cantidades por la entidad aseguradora como consecuencia del contrato de decesos tendrá como beneficiaria a la herencia yacente, formando parte estas cantidades del caudal relicto.

En este sentido, el artículo 14 b) de la LISD considera como gasto deducible en la determinación de la base imponible del ISD los gastos de entierro y funeral, puesto que en el caso de que los causahabientes, sujetos pasivos del impuesto, hagan frente a estos gastos con su propio patrimonio, los podrán deducir en la determinación de la base imponible, ya que el importe del caudal relicto no debe incluir estos gastos y la deducción de los mismos es el mecanismo para excluirlos de la base imponible cuando el pago de los herederos ha sustituido el abono por la herencia yacente. Por el contrario, si el abono de estos gastos se realiza por la herencia yacente o el asegurador asume el coste, no procede esta deducción pues este importe habrá minorado el caudal relicto como consecuencia del pago directo o del previo abono de las primas del seguro.

Conforme a lo anterior y de acuerdo con la información facilitada, en el presente caso, el abono de cantidades a los herederos –entre los que se incluye el consultante– como consecuencia del seguro de decesos no dará lugar a la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.c) de la LISD puesto que el seguro de decesos es una figura distinta de los seguros sobre la vida, tal y como se refleja en la Ley del Contrato de Seguro. Por el contrario, estas cantidades se deben integrar en el caudal relicto de la herencia yacente, por lo que serán objeto de tributación conforme a lo previsto en el artículo 3.1.a) de la LISD. Como consecuencia, no procede la aplicación de la reducción en la base imponible prevista en el artículo 20.2.b) de la LISD.

LEGADO CONDICIONAL

(Consulta DGT V1727-22 de 20/07/2022).

Se solicita prórroga del plazo de presentación del ISD, estableciendo el causante, no residente en España y con bienes en España y en el extranjero, en las disposiciones testamentarias, que uno de sus dos hijos no adquiriría la institución de heredero hasta que cumpliera los treinta años pero que recibiría entregas mensuales de 1.000,00 € hasta cumplir los 30 años de edad, momento en el que recibirá la herencia que le corresponde. Dicho hijo es residente en España en el momento del fallecimiento, pero al cumplir los treinta años, posiblemente, residirá en el extranjero.

Dejando a salvo la posibilidad de que la Comunidad Autónoma en que tenga su residencia haya aprobado normas propias de gestión conforme a las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas por el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el plazo para la presentación de la declaración del impuesto en el caso de adquisiciones “mortis causa” comenzará el día del fallecimiento de la causante, y ello con independencia de que se haya devengado el impuesto o no.

Es decir, el fallecimiento de la causante determinará el comienzo del plazo de declaración o autoliquidación, mientras que el devengo del impuesto determinará el nacimiento de la obligación tributaria principal.

En otras palabras, la presentación de la declaración deberá realizarse en general en el plazo de seis meses desde el fallecimiento de la causante, incluyendo tanto la herencia como el legado condicional, pero la obligación de pago no nacerá hasta que no se haya devengado el impuesto, momento que en general coincidirá con el fallecimiento de la causante, pero que en lo referente a la herencia, quedará diferido al momento en que se cumpla la condición o desaparezca la limitación si la efectividad de la adquisición se halla suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, como es el caso del legado en cuestión.

Por lo tanto, el consultante, al haber solicitado una prórroga del plazo de presentación, deberá presentar dentro del plazo de 12 meses la declaración por obligación personal al ser residente en España, por todos los bienes que vaya a recibir, pero únicamente nacerá la obligación de pago por la renta mensual que va a recibir hasta que cumpla los treinta años.

En la autoliquidación complementaria que se presente con ocasión del cumplimiento de la condición o desaparición de la limitación de la adquisición por causa de muerte deberá procederse a determinar el valor real de los bienes y derechos adquiridos (en este caso el consultante tributará por obligación real en caso de no ser residente en España) por tanto, actualizando el valor de los bienes que estén situados en España, por el cual se incluyeron en la primera autoliquidación, o declaración tributaria, y excluyendo los bienes que no se encuentren en España (si ya no es residente español), y se procederá a efectuar un nuevo cálculo de la cuota tributaria, para lo cual habrá que estar a las circunstancias presentes en el devengo de los artículos 24.3 de la LISD y 47.3 del RISD, sobre todos los elementos de la obligación tributaria, entre otros, residencia, valoración del patrimonio preexistente, grado de parentesco, reducciones y bonificaciones.

La base imponible a tributar en la declaración o autoliquidación complementaria será la correspondiente a la adquisición diferida en el tiempo, si bien el tipo efectivo de gravamen será el tipo medio resultante de aplicar la tarifa vigente en el momento del nuevo devengo a la base liquidable total de la sucesión, es decir, a la suma de la renta recibida hasta los treinta años más la herencia diferida en el tiempo. En otras palabras, la cuota íntegra correspondiente a la adquisición diferida en el tiempo será la resultante de aplicar a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones de la sucesión. Para la determinación de la cuota tributaria mediante la aplicación de los coeficientes del artículo 22 de la LISD habrá que proceder a la valoración del patrimonio preexistente en la fecha de devengo.

## SOLICITUD DE PRÓRROGA PARA LA LIQUIDACIÓN DEL ISD, EN FECHA 20 DE JUNIO DE 2022, HABIÉNDOSE PRODUCIDO EL FALLECIMIENTO EL 22 DE DICIEMBRE DE 2021

(Consulta DGT V1771-22 de 27/07/2022).

El artículo 68 del Reglamento del ISD, regula la prórroga de los plazos de presentación en los siguientes términos:

“1. La oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte, por un plazo igual al señalado para su presentación.

2. La solicitud de prórroga se presentará por los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación, acompañada de certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y el valor aproximado de los bienes y derechos y los motivos en que se fundamenta la solicitud.

3. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo, se entenderá concedida la prórroga.

4. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación. (...)».

“Dentro de los cinco primeros meses” significa que la presentación de la prórroga debe realizarse antes de que finalice el quinto mes desde el fallecimiento del causante. La norma es muy clara al respecto. La consultante ha presentado la prórroga una vez que han pasado los cinco meses, dentro del sexto mes, lo que significa que la presentación está realizada fuera de plazo.

## RENUNCIA A LA HERENCIA DE SU PADRE, FALLECIDO HACE MÁS DE 10 AÑOS, Y A LA DE SUS ABUELOS, FALLECIDOS TODAVÍA ANTES, A FAVOR DE SU HERMANO

(Consulta DGT V1772-22 de 27/07/2022).

En la escueta descripción de los hechos, el consultante manifiesta que ha renunciado a favor de su hermano; por el tiempo transcurrido desde el fallecimiento, parece ser que dichas herencias estén prescritas, por lo que dicha renuncia tributará como donación.

En caso de que las herencias de su padre y de sus abuelos no estuvieran prescritas por haber sido interrumpida la prescripción por algún acto de la Administración, circunstancia que este Centro Directivo desconoce, la tributación variaría. Al haber renunciado a la herencia de sus padres y abuelos a favor de su hermano, no sería una renuncia pura, simple y gratuita. En la primera operación el consultante tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que poseyeran los causantes por el concepto de adquisición mortis causa, teniendo en cuenta su parentesco con los causantes y su patrimonio preexistente. En la segunda operación, el hermano del consultante tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación por los bienes recibidos de hermano, al tratarse de una transmisión lucrativa “inter vivos”.

En el caso de que (por estar las herencias prescritas, o no estando prescritas, por no ser la renuncia pura, simple y gratuita, al efectuarse la renuncia a favor de uno de los herederos) se produjera una donación de los bienes y derechos que corresponderían al consultante en las herencias, se generaría en el donante, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, una ganancia o pérdida patrimonial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -salvo que la donación de los referidos bienes y derechos diera lugar a otro tipo de rendimientos a efectos del Impuesto-; cuyo importe se determinaría por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

En cuanto a valor y fecha de adquisición de los referidos bienes y derechos, cabe afirmar que, tanto desde el punto de

vista civil como fiscal, la renuncia de la herencia en favor de persona determinada supone, en general, su previa aceptación tácita, constituyendo el acto de renuncia un acto de disposición del heredero renunciante en beneficio de la persona en cuyo favor se renuncia.

**PACTO SUCESORIO, DE ACUERDO AL CÓDIGO CIVIL DE CATALUÑA, CON LA FINALIDAD DE PODER ANTICIPAR EL PAGO DE LA LEGÍTIMA PATERNA Y MATERNA DE SU HIJO**

(Consulta DGT V1734-22 de 20/07/2022).

A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los contratos y pactos sucesorios son títulos sucesorios, es decir, tributan por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos.

Por lo tanto, la entrega de bienes de presente como consecuencia de pactos sucesorios supone una excepción a la regla general de que el devengo de las adquisiciones mortis causa se produce el día del fallecimiento del causante, pues en este caso el devengo se adelanta al día en que se celebre el pacto sucesorio.

Lógicamente, este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible del pacto sucesorio por la entrega de los bienes de presente, distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento del fallecimiento del heredante.

Lo expuesto es plenamente aplicable a los pactos sucesorios cumulativos a que se refiere el artículo 431.19.2 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. Dicho pacto, por el que se instituye herederos en la calidad de sucesiones a título universal, no pierde ese carácter en el caso de exclusión de determinados bienes de la transmisión de presente que se efectúa con motivo del pacto. Y ello sin perjuicio de que, de acuerdo con el artículo 24 antes reproducido, al producirse adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devengue el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición.

En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se subordina al que se produce en el Derecho Civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto –que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo– del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.

Ahora bien, en el caso del heredamiento por atribución particular, que también es pacto sucesorio conforme al artículo 431.29 de la propia Ley 10/2008, el apartado 3 de dicho precepto establece, frente al silencio que guarda la Ley respecto de los heredamientos anteriores, que, en el caso de transmisión de presente de bienes, dicho acto de transmisión “se considera donación”. Por la misma subordinación del tratamiento fiscal al Derecho Civil a que antes se hacía referencia, esa calificación comporta que el pacto sucesorio adquiere, por así decirlo, un carácter híbrido en tanto en cuanto, aun siendo una adquisición patrimonial por causa de muerte, la entrega patrimonial en vida del causante no sólo da lugar a un devengo “anticipado” conforme al artículo 24 de la Ley 29/1987 sino que habrá de regirse por la normativa propia de las adquisiciones a título gratuito e “inter vivos”.

Por lo tanto, si realmente estamos ante un pacto sucesorio cumulativo, el devengo de la entrega de bienes de presente como consecuencia de pactos sucesorios se producirá el día en que se celebre el pacto sucesorio. Este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible por la letra a) del artículo 3 por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento del fallecimiento del heredante. En caso de que lo que se produzca sea un heredamiento de atribución particular, el consultante estaría recibiendo donaciones periódicas, que tributarían por el apartado b) de artículo 3 de la LISD, y el devengo se produciría cada vez que recibiera una cantidad, salvo que el pacto celebrado sea único y en él ya se prevea la entrega periódica de cantidades, en cuyo caso el devengo se producirá el día en que se cause o celebre el acto o contrato, tal como prevé el artículo 24 de la LISD en su apartado 2. En el momento de fallecimiento de los padres, si recibiera el inmueble al que hacen referencia, tributaría por el apartado a) del artículo 3 de la LISD, adicionando las cantidades recibidas por donación.

Ahora bien, respecto a la cuestión de si la transmisión periódica de dinero de la consulta puede considerarse una transmisión mortis causa a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dependerá de si encaja en los pactos sucesorios de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Código Civil de Cataluña, que no sean pactos de atribución particular, y si cumple con los requisitos establecidos en el mismo.

<b>CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....</b>	<b>34</b>
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....	34
-Aceptación expresa o tácita de la herencia del abuelo por la madre, con independencia de no haberse producido el cambio de titularidad de los bienes y derechos adquiridos .....	34
-Consolidación de dominio y futura transmisión .....	34
-Disolución de proindiviso existente entre dos hermanos .....	35
-Venta de una finca rústica donde radica una vivienda con reinversión del porcentaje de precio que le corresponde en adquirir una vivienda que constituirá su vivienda habitual .....	35

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

#### ACEPTACIÓN EXPRESA O TÁCITA DE LA HERENCIA DEL ABUELO POR LA MADRE, CON INDEPENDENCIA DE NO HABERSE PRODUCIDO EL CAMBIO DE TITULARIDAD DE LOS BIENES Y DERECHOS ADQUIRIDOS

(Consulta DGT V1598-22 de 01/07/2022).

A efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo. Así, en el caso objeto de consulta, el impuesto se ha devengado el 4 de abril de 2022, fecha del fallecimiento de la madre de la consultante.

En cuanto a la gestión del impuesto, la consultante, sujeto pasivo del impuesto, tendrá que presentar por la transmisión lucrativa de la propiedad de terrenos urbanos, declaración o en su caso autoliquidación, de acuerdo con lo que establezca la ordenanza fiscal del municipio competente para su gestión, en el plazo de seis meses desde la fecha de devengo del impuesto, prorrogables hasta un año a solicitud del contribuyente.

En consecuencia, esté o no prescrita la herencia, dado que las renunciaciones efectuadas a favor de su hermano por el consultante, hijo y nieto de los causantes, supusieron una aceptación tácita de la herencia de los abuelos y del padre y una donación de la respectiva porción hereditaria a su hermano, la fecha y valor de adquisición para el consultante será la fecha del fallecimiento de los abuelos y el padre, respectivamente y el valor de los bienes y derechos en ese momento.

#### CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO Y FUTURA TRANSMISIÓN

(Consulta DGT V1596-22 de 01/07/2022).

Los padres del consultante, propietarios de una vivienda habitual desde septiembre de 1982, vendieron en 1999 la nuda propiedad a una sociedad anónima, reservándose para la sociedad ganancial del matrimonio el derecho de usufructo vitalicio simultáneo y sucesivo. En noviembre de 2007 se disolvió y liquidó la sociedad anónima, adjudicándose la nuda propiedad de la vivienda al consultante y a sus hermanos, como socios de la sociedad. No se devengó el IIVTNU, por aplicación del régimen de disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales de la disposición transitoria 24ª del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente en ese momento.

En julio de 2018 fallece la madre del consultante, quedándose el padre como único usufructuario supérstite. En abril de 2022 fallece el padre, por lo que se consolida el pleno dominio de la vivienda en el consultante y sus hermanos.

Siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante y sus hermanos por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble urbano por el consultante y sus hermanos, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que la sociedad anónima adquirió la nuda propiedad del inmueble por compraventa (en el año 1999), sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto, ni tampoco se tiene en cuenta la fecha en la que se adjudicó la nuda propiedad al consultante y sus hermanos por la disolución y liquidación de la sociedad anónima, dado que esta operación tampoco estuvo sujeta al IIVTNU.

## DISOLUCIÓN DE PROINDIVISO EXISTENTE ENTRE DOS HERMANOS

(Consulta DGT V1599-22 de V1599-22).

No se produciría la sujeción al IIVTNU en la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles de cada uno de los lotes a cada uno de los comuneros, dado que no se realizaría el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de las comuneros y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU.

Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que cada comunero adquirió en su día la propiedad del inmueble (por herencia del padre y/o de la madre) y no la fecha en la que se adjudica a cada comunero el 100 por ciento del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre ellos.

## VENTA DE UNA FINCA RÚSTICA DONDE RADICA UNA VIVIENDA CON REINVERSIÓN DEL PORCENTAJE DE PRECIO QUE LE CORRESPONDE EN ADQUIRIR UNA VIVIENDA QUE CONSTITUIRÁ SU VIVIENDA HABITUAL

(Consulta DGT V1633-22 de 08/07/2022).

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

Además, el apartado 2 del artículo 104 del TRLRHL establece expresamente que no está sujeto al IIVTNU el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Por lo tanto, dado que de los datos aportados por la consultante se deduce que el bien inmueble tiene la naturaleza de rústico a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la transmisión de todo o parte de la finca no está sujeta al IIVTNU.

