

Dictamen nº: **208/23**

Consulta: **Consejero de Economía, Hacienda y Empleo**

Asunto: **Revisión de Oficio**

Aprobación: **27.04.23**

**DICTAMEN** del Pleno de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid, emitido por unanimidad en su sesión de 27 de abril de 2023, sobre la solicitud formulada por el consejero de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad de Madrid, al amparo del artículo 5.3 de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, de Supresión del Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid, sobre revisión de oficio de la liquidación resultante del Acta de Conformidad nº A01 9027027 2, suscrita el 1 de marzo de 2019 por la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid con D. ...., como consecuencia del procedimiento inspector 2018-S-BJ-10, relativo al Impuesto sobre Sucesiones devengado con motivo del fallecimiento de D. ....

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El 8 de marzo de 2023 tuvo entrada en el registro de la Comisión Jurídica Asesora solicitud de dictamen preceptivo en relación con el procedimiento de revisión de oficio de la liquidación indicada, instado por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid al considerarla nula de pleno derecho por ser dictada por órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio.

En concreto, según el órgano consultante, de la documentación remitida por la Comunidad Autónoma de Aragón que consta en el expediente se desprende que la residencia habitual del causante en los cinco años inmediatamente anteriores a producirse su fallecimiento se encontraba en la ciudad de Zaragoza, por lo que, de acuerdo con los artículos 28 y 32 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, corresponde a dicha comunidad autónoma la inspección y liquidación de los impuestos relativos a la sucesión de la persona fallecida, resultando la Comunidad de Madrid incompetente por razón del territorio.

Admitida a trámite la solicitud de dictamen en la misma fecha de su entrada, se le asignó el número de expediente 125/23, requiriéndose, con fecha 24 de marzo de 2023, el complemento del expediente, requerimiento que fue cumplimentado por el órgano consultante el 30 de marzo de 2023, remitiendo la documentación oportuna.

Ha correspondido la ponencia, según las reglas generales de reparto de asuntos, a la letrada vocal Dña. Rosario López Ródenas, quien formuló y firmó la oportuna propuesta de dictamen, que fue deliberada y aprobada en la reunión del Pleno de este órgano consultivo, en la sesión celebrada el día 27 de abril de 2023.

**SEGUNDO.-** Del examen del expediente administrativo remitido por la consejería se desprenden los siguientes hechos relevantes para la emisión del dictamen:

1.-El causante falleció en Zaragoza el 3 de marzo de 2016, estando casado en únicas nupcias y constando nacidos seis hijos de su matrimonio, entre ellos, D. (...), obligado tributario en el presente supuesto. El fallecido había otorgado ante notario en Zaragoza

testamento mancomunado con su esposa, con fecha 11 de diciembre de 2007.

El obligado tributario presentó el día 26 de julio de 2016 escrito de solicitud de prórroga de los plazos de presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recibiendo número de expediente 2016 S 903270. Dicha prórroga fue concedida mediante Resolución de la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid de 29 de agosto de 2016.

Con fecha 29 de noviembre de 2016, se otorgó escritura pública de manifestación, aceptación de herencia, partición y adjudicaciones, ante un notario del Ilustre Colegio de Aragón. El obligado tributario presentó el 23 de febrero de 2017 autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (nº de presentación 2017 S 008190). Posteriormente, con fecha 22 de septiembre de 2017, se otorgó ante notario escritura pública de adición, rectificación, complemento y modificación de herencia, presentándose autoliquidación del impuesto sin resultar cuota a ingresar, recibiendo nº de expediente 2018 S 004141.

El 2 de febrero de 2018 se presentó escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se iniciaron el 9 de julio de 2018, dando lugar a la firma el 1 de marzo de 2019 del acta de conformidad nº A01 9027027 2, en la que se advierte expresamente al interesado que de acuerdo con el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el siguiente a la fecha de ésta, no se hubiese notificado al interesado acuerdo del inspector-jefe con alguno de los contenidos previstos en dicho precepto.

No habiéndose notificado acuerdo alguno, con fecha 2 de abril de 2019 se entendió notificada la liquidación tributaria correspondiente, resultando una deuda tributaria de 8,88 €, que fue ingresada por el interesado, junto con el recargo del periodo ejecutivo, es decir 9,77 €, el 27 de noviembre de 2019.

2.- Con fecha 11 de septiembre de 2020, el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón remite a la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid un “*requerimiento de inhibición y reclamación de competencia para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por el fallecimiento de determinado contribuyente*”, refiriendo que “*...por el Servicio de Inspección tributaria de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón se recibió Diligencia de colaboración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria firmada en fecha 9 de junio de 2020 en la que, de acuerdo con hechos constatados y documentación justificativa, se expone que existen indicios de que el domicilio real del obligado [el causante] podría estar en Zaragoza, lo que afectaría al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*.

*Con anterioridad a la Diligencia de colaboración mencionada en el párrafo anterior, el Servicio de Inspección Tributaria de esta Comunidad había tenido conocimiento del hecho imponible y de la omisión de presentación de declaraciones o autoliquidaciones por razón del mismo en la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón...”.*

La comunidad autónoma requirente continúa señalando en su escrito que, a la vista de la escritura de aceptación de herencia, en la que se expone que “*Don ... (...) falleció en Zaragoza, donde se encontraba, el 3 de marzo de 2016, si bien tenía fijado su domicilio en Madrid*”, y tras tener conocimiento de la existencia del indicado hecho imponible y de la omisión de la presentación de declaraciones o autoliquidaciones por razón del mismo en la Administración tributaria de la Comunidad

Autónoma de Aragón, “ésta, por medio de su Servicio de Inspección Tributaria, procedió a la indagación de cuantos hechos, factores y circunstancias pudieran ser determinantes en orden a precisar el lugar de residencia habitual de la causante en los 5 años anteriores a su fallecimiento”.

A resultas de los correspondientes requerimientos de información y otras comprobaciones, la comunidad autónoma remite la siguiente documentación:

- Certificado del Servicio de Organización y Servicios Generales “Gestión datos población” del Ayuntamiento de Zaragoza, del que se deriva que el causante estuvo empadronado en la ciudad de Zaragoza desde el 1 de mayo de 1986 con domicilio en calle Avenida A, hasta el 21 de julio de 1992 que cambia el domicilio a Avenida C, hasta 8 de mayo de 1995, que causa baja a Calafell (Tarragona).
- Información obrante en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde consta que el causante tenía declarado su domicilio fiscal en la c/ B, de Madrid.
- Certificados del jefe de Gestión Documental de la Jefatura Superior de Policía de Zaragoza de 21 de marzo de 2018 y 28 de julio de 2020 acreditando que la última expedición de DNI del causante fue en Zaragoza, en el equipo de la Comisaría de San José el 18 de junio de 2013, en el que figuraba el domicilio sito en la calle B, de Madrid. En cuanto a su cónyuge, la última expedición de DNI fue en Madrid el 14 de agosto de 2018, en el equipo de Documentación de españoles Santa Engracia, en el que figuraba el domicilio sito en la calle B, de Madrid.
- Relación de bienes inmuebles propiedad del causante. De los 22 inmuebles gananciales que constituían el patrimonio de los cónyuges,

19 de ellos están situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

- Información suministrada por Endesa Energía XXII, S.L.U. en relación con los contratos de suministro de energía eléctrica suscritos en la dirección Avenida C, de Zaragoza y en la Calle B de Madrid, así como los contratos suscritos por ambos cónyuges y las lecturas de consumo correspondientes.

- Información del Ayuntamiento de Zaragoza en relación con los contratos de suministro de agua y las lecturas de consumo correspondientes.

- Información suministrada por entidades financieras en relación con las cuentas del causante en entidades bancarias.

- Diligencia de colaboración con la A.E.A.T. de 9 de junio de 2020, en la que se hace constar, entre otros hechos, que el causante falleció en Zaragoza, en una clínica privada. Fue incinerado en dicha ciudad, en el Cementerio de Torrero. En el ejercicio 2015, intervino en la firma de 16 escrituras notariales, todas ellas en notarios de Zaragoza. Además, consta que en los ejercicios 2015 y 2016, el matrimonio realizó consumos de energía en 5 inmuebles, y el consumo del domicilio conyugal declarado en Madrid resultó el cuarto por importancia. En nuevas diligencias, de 10 de julio y 8 de septiembre de 2020, se relacionan las diferentes escrituras suscritas por el causante en Zaragoza, sus visitas a entidades bancarias y utilización de cajas de seguridad, retiradas de efectivo, pagos con tarjeta, efectuados la mayoría en la ciudad de Zaragoza, y contratación de una empleada de hogar en dicha ciudad.

- Información de la Gerencia del Servicio Aragonés de Salud sobre asistencia sanitaria pública prestada al causante y a su cónyuge, e información de diversas clínicas sobre la asistencia sanitaria privada

dispensada. El causante fue titular de tarjeta sanitaria del sistema de salud de la Comunidad Autónoma de Aragón desde 2001 hasta su fallecimiento. Su cónyuge fue titular de tarjeta sanitaria del sistema de salud de la Comunidad Autónoma de Aragón desde 1997 hasta 2017, año en el que causó baja por traslado a otra comunidad autónoma.

- Suscripción a prensa diaria escrita de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Servicios telefónicos contratados.
- Testamento otorgado.
- Lugar de fallecimiento y enterramiento.

En consecuencia, la comunidad requirente señala en su escrito que *“vista toda la información y documentación incorporada al expediente, cabe concluir ... que resulta suficientemente probado que el causante tuvo su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón un mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores su fallecimiento, o, cuando menos, que residió un mayor número de días de dicho periodo”*.

En definitiva, a los efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, aprobado por Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, formula en tiempo y forma oportuno requerimiento de inhibición a la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid en relación con la exacción del hecho imponible por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por el fallecimiento del causante.

De igual modo, solicita que se dicte por la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid resolución por la que se declare

su incompetencia para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones causado por el fallecimiento del causante, reconociendo la competencia de la Comunidad Autónoma de Aragón

3. En consecuencia, y con fecha 22 de octubre de 2020, el director general de Tributos de la Comunidad de Madrid dicta resolución en la que, dado que “*a la vista de las pruebas aportadas por el Gobierno de Aragón queda acreditado que D. ... permaneció en dicha comunidad un mayor número de días durante los cinco años anteriores a la fecha de su fallecimiento, de acuerdo con el art. 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre...*”, resuelve declarar la incompetencia de la Comunidad de Madrid, que procederá a remitir al Gobierno de Aragón los expedientes de gestión, así como los ingresos efectuados.

Con posterioridad, el obligado tributario recurrió en alzada dicha resolución (si bien no ha sido remitido a esta Comisión Jurídica Asesora el escrito de interposición del citado recurso) y, de modo subsiguiente, con fecha 25 de mayo de 2021, interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra la desestimación presunta del recurso de alzada, solicitando la adopción de la medida cautelar consistente en la suspensión de las actuaciones del procedimiento de inspección seguido en la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón (Procedimiento Ordinario 465/2021).

**TERCERO.-** Por Resolución de la subdirectora general de Inspección de los Tributos - inspectora jefe de 4 de julio de 2022 se acuerda el inicio del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho previsto en los artículos 47.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de la Administraciones Públicas (LPAC) y 217.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con la liquidación resultante del Acta de Conformidad nº A01 9027027 2 suscrita el 1 de

marzo de 2019 por la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid. Refiere la citada resolución que, de la documentación remitida por la Comunidad Autónoma de Aragón que se relaciona en los antecedentes de hecho y consta en el expediente, se desprende que la residencia habitual del causante en los cinco años inmediatamente anteriores a producirse su fallecimiento se encontraba en la ciudad de Zaragoza, sita en la Comunidad Autónoma de Aragón, por lo que, de acuerdo con la normativa reseñada, corresponde a dicha comunidad autónoma la inspección y liquidación de los impuestos relativos a la sucesión de la persona fallecida, resultando la Comunidad de Madrid incompetente por razón del territorio.

Tras un primer intento de notificación fallido, consta la notificación al obligado tributario el 7 de julio de 2022.

Se ha incorporado al expediente el informe técnico emitido por la subdirectora general de Inspección de los Tributos el 4 de noviembre de 2022, en el que se hacen constar los antecedentes de hecho ya relatados, así como los fundamentos de Derecho que justifican la declaración de nulidad de la liquidación practicada *“por razón de manifiesta incompetencia territorial de la Comunidad de Madrid para dictarla”*.

Mediante sendos oficios del director general de Tributos de 7 y 22 de noviembre de 2022 se da traslado del expediente al obligado tributario y al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón para que formulen las alegaciones que estimen pertinentes.

Con fecha 1 de diciembre de 2022, el obligado tributario presenta escrito de alegaciones en el que, tras relatar cronológicamente el procedimiento de liquidación del presente impuesto por parte de la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Comunidad de

Madrid, refiere que, finalizado dicho procedimiento, “*la Diputación General de Aragón, con total inobservancia de lo estipulado en el artículo 148 de la LGT, esto es, del efecto de cosa juzgada del procedimiento de inspección efectuado por la Comunidad de Madrid, procedió a la apertura de un nuevo procedimiento mediante comunicación de inicio de procedimiento de inspección con fecha 7 de julio de 2020*”.

El obligado tributario manifiesta que la resolución de incompetencia dictada por la Comunidad de Madrid con fecha 22 de septiembre de 2020 se dictó sin dar audiencia a los interesados, sin ofrecer posibilidad de recurso alguno a los mismos y, por último, sin acudir previamente a los procedimientos especiales de revisión de actos firmes para decretar la nulidad del acto administrativo consecuencia del Acta de Conformidad suscrita con la Comunidad de Madrid. Esto es, se procedió a dictar una resolución de incompetencia prescindiendo de manera absoluta del procedimiento legalmente establecido y, por lo tanto, incursa también en vicio de nulidad radical, por lo que interpuso frente a ella, con la citada argumentación, el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Además, según señala, se solicitó como medida cautelar la suspensión del procedimiento cursado por la Comunidad de Aragón y, a su vez, se remitió a dicha comunidad autónoma el 14 de diciembre de 2020 un escrito de solicitud de suspensión del procedimiento de inspección.

El interesado indica que el 13 de octubre de 2021 fue emitida por la Inspección Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón un Acta de Disconformidad A02 125/2021, por el concepto tributario Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determinando la residencia habitual del causante en Aragón y, por tanto, regularizando las liquidaciones suscritas por los sujetos pasivos.

El obligado tributario reprocha que la Administración Tributaria de Aragón, ante una donación realizada por el causante, con fecha de devengo 23 de mayo de 2012 y con idénticos elementos de hecho y de derecho a su disposición que los aducidos en el presente procedimiento, consideró que el causante y su cónyuge tenían su residencia habitual en Madrid, al igual que hizo la propia Comunidad de Madrid ante el hecho imponible “sucesión” el 3 de marzo de 2016, ratificando el criterio previo de Aragón y el criterio del contribuyente.

Por ello, afirma que “*podemos concluir que en un lapso temporal de escasos tres periodos impositivos (23 de mayo de 2012 a 3 de marzo de 2016), los Servicios de Inspección tanto de la Comunidad de Madrid como de la Comunidad de Aragón, dictaron actos administrativos coincidentes con el criterio del contribuyente, esto es, que D. ...y Dña. ... tenían su residencia habitual en Madrid*”, de modo que “*cualquier tipo de incompetencia territorial, la cual por supuesto radicalmente rehusamos, carecería del presupuesto de fondo indispensable para la prosecución del presente procedimiento especial de revisión, como es la “manifiesta incompetencia”.*

Además, según señala, los cónyuges ostentaban su domicilio fiscal en Madrid, en concreto, en la calle B, con anterioridad al ejercicio 2007, “*sin que la Administración Tributaria lo haya cuestionado nunca a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Patrimonio (siendo la comunidad de Madrid la beneficiaria de los rendimientos económicos de sendos impuestos)*”.

El escrito de alegaciones expone que el requerimiento de incompetencia del Gobierno de Aragón se realizó fuera del plazo del artículo 9.4 del Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, conforme al cual “*el mencionado requerimiento se realizará en el plazo de treinta días hábiles a contar desde la fecha en que la*

*Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnere los puntos de conexión establecidos en las normas reguladoras de la cesión de tributo”.*

Por último, el obligado tributario afirma que la mera titularidad de los suministros no resulta un elemento diferenciador, pues su utilización efectiva no se ha probado y, en ocasiones, han sido sufragados por personas jurídicas propiedad del grupo familiar dado que, como obra en poder de la Administración tributaria, han sufrido diversas modificaciones entre las sociedades del grupo empresarial familiar y así indica, a título ejemplificativo, que la principal empresa inmobiliaria del grupo familiar, “Centro Inmobiliario RYC, S.L.”, tiene su domicilio social en Madrid, su sede social en Madrid y se tramita su procedimiento concursal en dicha comunidad autónoma.

Finalmente, con fecha 28 de febrero de 2023, el director general de Tributos formula propuesta de resolución por la que solicita “*al secretario general técnico de la consejería que, por delegación del consejero de Economía, Hacienda y Empleo, declare la nulidad de pleno derecho de la liquidación contenida en el Acta de Conformidad A01 9027027 2 incoada al obligado tributario D. ... como consecuencia del procedimiento inspector 2018-S-BJ-10 por el Impuesto sobre Sucesiones devengado con motivo del fallecimiento de D. ..., que figura ingresada en el sistema de Gestión Automatizada de Tributos Autonómicos con el número 00220191007956, por importe de 8,88 €, conjuntamente con el recargo de apremio de 0,89 €, sin perjuicio de la devolución del ingreso realizado mediante el correspondiente expediente de devolución de ingresos”.*

**CUARTO.-** En tal estado del procedimiento, y mediante oficio del consejero de Economía, Hacienda y Empleo de 8 de marzo de 2023, se remitió el expediente a la Comisión Jurídica Asesora solicitando la emisión del preceptivo dictamen, en cumplimiento de lo dispuesto en el

artículo 106 de la LPAC y en el ya citado artículo 5.3.f) b. de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre.

A la vista de tales antecedentes, formulamos las siguientes

## **CONSIDERACIONES DE DERECHO**

**PRIMERA.-** La Comisión Jurídica Asesora emite su dictamen preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.3.f) b. de la Ley 7/2015, de 28 de diciembre, y a solicitud del consejero de Economía, Hacienda y Empleo, según lo previsto en el artículo 18.3.c) del Decreto 5/2016, de 19 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid (ROFCJA).

En este caso, al tratarse de una revisión de oficio en materia tributaria, resulta de aplicación la ya citada LGT, conforme a su artículo 1 y la disposición adicional 1<sup>a</sup> apartado 2 a) de la LPAC, sin perjuicio de la aplicación supletoria de esta.

La obligatoriedad del dictamen de esta Comisión antes de adoptar el acuerdo de nulidad del acto administrativo también se desprende del artículo 217.4 de la LGT, que exige que se adopte previo dictamen favorable del órgano consultivo correspondiente y adquiere así, en este supuesto, carácter parcialmente vinculante en el sentido de constreñir a la Administración que lo pide sólo en el caso de ser desfavorable a la revisión propuesta.

Este dictamen ha sido evacuado dentro del plazo ordinario establecido en el artículo 23.1 del ROFCJA.

Respecto a la competencia para resolver, corresponderá al titular de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, conforme a lo dispuesto en el artículo 53.4.b) de la Ley 1/1983, de 13 de diciembre, de Gobierno y Administración de la Comunidad de Madrid, en el artículo 5 del Decreto 42/2021, de 19 de junio, de la Presidenta de la Comunidad de Madrid, por la que se establece el número y denominación de las consejerías de la Comunidad de Madrid, y en el artículo 1 del Decreto 234/2021, de 10 de noviembre, del Consejo de Gobierno, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo.

**SEGUNDA.-** Debe plantearse el cumplimiento de los requisitos de procedimiento y plazo en la tramitación del procedimiento de revisión de oficio.

En lo que se refiere a la tramitación del procedimiento, la LGT establece en su artículo 217 tanto las causas de revisión como el procedimiento a seguir, procedimiento que se especifica también en los artículos 4 a 6 del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

El requisito para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria es que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo (artículo 217.1 de la LGT). Cabe señalar que en el presente supuesto la liquidación practicada por la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid no ha sido objeto de recurso por parte del interesado (que sí ha impugnado su resolución de incompetencia), por lo que ha devenido firme.

El modo de inicio del procedimiento de revisión se establece en el apartado 2 del artículo 217 de la LGT, pudiendo iniciarse por acuerdo

del órgano que dictó el acto, como ocurre en este caso, o de su superior jerárquico, o a instancia del interesado.

Respecto al procedimiento a seguir, el apartado 4 del artículo 217 de la LGT dispone los trámites que deben seguirse: *“En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.*

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

Esta referencia debe entenderse hecha en nuestro caso, a partir de su creación, a la Comisión Jurídica Asesora de la Comunidad de Madrid creada por la ya citada Ley 7/2015.

Consta el cumplimiento del trámite de audiencia, presentando alegaciones el obligado tributario con fecha 1 de diciembre de 2022, tal y como hemos recogido en los antecedentes.

En cuanto al plazo para tramitar el procedimiento de nulidad de pleno derecho, el artículo 217.6 de la LGT dispone que *“el plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento”*. Los efectos del transcurso del plazo sin haber notificado resolución expresa son la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio y la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado [artículo 217.6 a) y b) de la LGT].

En el presente caso, iniciado el procedimiento de oficio, no ha transcurrido en cualquier caso el plazo de un año desde que el 7 de julio de 2022 se notificó al obligado tributario el acuerdo de inicio.

Finalmente, con carácter previo a la solicitud de dictamen de la Comisión Jurídica Asesora, debe redactarse la propuesta de resolución en la que la Administración consultante se pronuncie sobre la procedencia de la nulidad solicitada, lo que se ha cumplimentado debidamente por la consejería.

**TERCERA.-** El procedimiento de revisión de oficio tiene por objeto expulsar del ordenamiento jurídico aquellos actos administrativos que se encuentren viciados de nulidad radical por cualquiera de las causas que establece en el ámbito tributario el artículo 217 de la LGT.

Como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7<sup>a</sup>, recurso 822/2011): “*La doctrina sentada por este Tribunal, [ contenida en sentencias de 18 de mayo de 2010 (casación 3238/2007), 28 de abril de 2011 (casación 2309/2007), 5 de diciembre de 2012 (casación 6076/2009) y 7 de febrero de 2013 (casación 563/2010), entre las más recientes], configura dicho procedimiento como un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo, verdadero procedimiento de nulidad, que resulta cuando la invalidez se fundamenta en una causa de nulidad de pleno derecho, cuya finalidad es la de facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su consolidación definitiva*”.

Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2017 (rec. 1824/2015): “*El principio de legalidad exige que los actos administrativos se ajusten al ordenamiento jurídico, permitiendo que la Administración revise los actos ilegales. Por el contrario, la seguridad*

*jurídica, en cuanto valor esencial de nuestro ordenamiento jurídico, exige que los actos administrativos dictados, y consiguientemente las situaciones por ellos creadas, gocen de estabilidad y no puedan ser revisados fuera de determinados plazos. Ahora bien, cuando la ilegalidad del acto afecta al interés público general, al tratarse de infracciones especialmente graves, su conservación resulta contraria al propio sistema, como sucede en los supuestos de nulidad de pleno derecho, por lo que la revisión de tales actos no está sometida a un plazo para su ejercicio”.*

En todo caso, se trata de una potestad cuyo ejercicio requiere una especial ponderación, aplicándose con un carácter restrictivo la potestad de revisión de oficio. Así, esta Comisión ha venido sosteniendo reiteradamente (por ejemplo, en los dictámenes núm. 522/16, de 17 de noviembre; 125/17, de 23 de marzo; 97/18, de 1 de marzo; 545/19, de 19 de diciembre y 516/20, de 10 de noviembre) que se trata de una potestad exorbitante de la Administración para dejar sin efecto sus actos al margen de cualquier intervención de la jurisdicción contencioso administrativa, razón por la cual esta potestad de expulsión de los actos administrativos de la vida jurídica debe ser objeto de interpretación restrictiva. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2020 (rec.1443/20199), dice: “... debemos poner de manifiesto, e insistir, en el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía”.

En el ámbito tributario, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, (Rec. Casación 1665/2019) resume la doctrina jurisprudencial atendiendo a lo siguiente: «*En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por*

*la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:*

- 1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de Febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).*
- 2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados “con talante restrictivo” (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).*
- 3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- “la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho” (Sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007)».*

**CUARTA.-** El motivo de nulidad invocado por la Administración para la revisión de la liquidación es el previsto en el artículo 217.1 b) de la LGT, coincidente con el previsto con carácter general en artículo 47.1 apartado b) de la LPAC, que considera nulos de pleno derecho los actos

*“dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio”.*

Dado que, como señalábamos anteriormente, estamos ante una potestad cuyo ejercicio requiere una especial ponderación, aplicándose con un carácter restrictivo, los vicios tributarios de nulidad habrán de estar debidamente acreditados, debiendo probarse por la parte que los alega. Dada la regla general de que nadie puede ir contra sus propios actos, la carga de la prueba de la existencia de los motivos de nulidad de los actos administrativos en un procedimiento de revisión corresponde a la Administración, como estableció la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2014 (recurso 3843/2011).

La causa contemplada en el artículo 47.1 b) de la LPAC tiene su origen en la figura de origen francés de exceso de poder, que contemplaba el artículo 47 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo, si bien dicha norma se refería a *“actos dictados por órgano manifiestamente incompetente”* y ahora se precisa que la incompetencia sea por razón de la materia o del territorio. En efecto, a este respecto ha declarado el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de octubre de 2008 (RJ 2008/5754):

*“...por lo que resulta claro que en ningún caso es de apreciar una incompetencia manifiesta y tampoco por razón de la materia o del territorio, requisitos a los que el artículo 62.1.b) de la Ley 30/92, invocado por la parte, anuda como consecuencia la nulidad de pleno derecho cuya declaración se pretende, pues en el peor de los casos se trataría de una incompetencia jerárquica que, como señalan las sentencias de 15 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7807) y 12 de abril de 2004 (RJ 2004, 2991), es ya inicialmente excluida de las causas de nulidad de pleno derecho, porque el artículo 62.1.b) reserva esta calificación a “los (actos) dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio”, siendo en*

*consecuencia el acto susceptible de convalidación por el órgano superior, como recoge expresamente el art. 67.3 de la citada Ley 30/92, cuando se refiere a la misma “si el vicio consistiera en incompetencia no determinante de nulidad”».*

La incompetencia a la que se refiere el artículo 47.1 b) supone la falta de aptitud del órgano que dicte el acto, ya sea porque la potestad corresponde a otro órgano de la misma Administración o a otra Administración.

En segundo lugar, es necesaria que la incompetencia sea “*manifiesta*” y, como ya puso de manifiesto el Consejo Consultivo de la Comunidad de Madrid en sus dictámenes 60/2009, de 28 de enero de 2009 y 73/11, de 9 de marzo, el criterio de ostensibilidad es poco seguro y carece de rigor técnico, pero es el único que establece la Ley. La existencia de incompetencia debe ser clara y concisa, de tal forma que un simple análisis del mismo nos lleve a dicha conclusión sin necesidad de efectuar unos razonamientos excesivamente artificiales o complejos.

Además, en el análisis de la expresión “*manifiestamente*”, debe apreciarse la extrema gravedad que lleva aparejada la actuación de la Administración que se extralimita en el ejercicio de sus funciones. A este respecto, cabe traer a colación una consolidada doctrina emanada del Consejo de Estado, que ha sido elaborada en torno a los vicios de la incompetencia y su graduación, y así, entre otros muchos, vamos a reproducir el siguiente extracto del dictamen 998/2016, de 2 de febrero de 2017, el cual indica:

*“Viene considerando este Consejo que un acto se dicta “por órgano manifiestamente incompetente” cuando ese órgano invade de manera ostensible y grave las atribuciones que corresponden a otra Administración, de tal suerte que la nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta exige, para que sea apreciada, que sea*

*“notoria y clara y que vaya acompañada de un nivel de gravedad jurídica proporcional a la gravedad de los efectos que comporta su declaración” (dictamen nº 49.565). De ahí que se haya estimado existente en determinados supuestos notorios y graves de incompetencia material o territorial o de evidente ausencia del presupuesto fáctico atributivo de la competencia.*

*En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, considerando que sólo la incompetencia material o territorial puede acarrear la nulidad de pleno derecho de un acto administrativo y señalando que la expresión “manifestamente incompetente” significa evidencia y rotundidad; es decir, que de forma clara y notoria el órgano administrativo carezca de toda competencia respecto de una determinada materia (entre otras, Sentencias de 15 de junio de 1981 y de 24 de febrero de 1989).*

Pues bien, en el presente supuesto, como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2008 (recurso 401/2004), remitiéndose a la Sentencia de la misma Sala de 2 de noviembre de 2000 (recurso 573/1998), *“se trata por tanto de determinar los criterios empleados para establecer la sujeción de un determinado hecho o situación (la exacción del Impuesto en cuestión) al mandato de una norma, delimitación que el presente caso ha de efectuarse entre dos distintas Comunidades Autónomas, y que en definitiva hace referencia a la aplicación de las normas financieras en el espacio, ya que para fijar la norma aplicable a un determinado hecho o situación se requiere, ineludiblemente, que la misma este vigente en el lugar donde haya acontecido tal hecho o situación...Es lo que en la doctrina conoce como criterios o puntos de conexión y que consisten, fundamentalmente, en instrumentos para la solución de conflictos entre diversos ordenamientos”.*

En este sentido, el artículo 32 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, a la hora de regular el “*alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, establece lo siguiente:

«1. *Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.*

2. *Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:*

a) *En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo...».*

Por residencia habitual hay que entender la definida en el artículo 28.1.1ºb de la misma Ley 22/2009, cuando afirma que “...*Residencia habitual de las personas físicas. 1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma: 1. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días: a. Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b. Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”.

Conforme a ese precepto se tiene la residencia habitual en una comunidad autónoma cuando se permanezca en su territorio un mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de fallecimiento del causante.

Al respecto, cabe recordar lo recogido en la citada Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2008 (recurso 401/2004), que hace alusión, aún recogiendo la normativa anterior, a los «...términos de “residencia habitual” y de “domicilio”, que han sido fundamentalmente desarrollados por la doctrina civilista, pues no en vano el Código Civil, muy anterior a la Ley General Tributaria, se refería ya desde su redacción originaria a ambos conceptos, en su artículo 40, en los siguientes términos: “Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y en su caso, el que determine la ley de Enjuiciamiento Civil”. Precepto del que la doctrina y jurisprudencia han coincidido en destacar los siguientes puntos: se caracteriza el domicilio real por los elementos de residencia efectiva y habitualidad, dejando al criterio del juzgador la apreciación de los hechos que puedan demostrar la residencia habitual; el domicilio civil es absolutamente independiente de la vecindad administrativa o inscripción en el Padrón Municipal, como ha establecido reiteradamente la Jurisprudencia, aun cuando ésta pueda ser tenida en cuenta como principio de prueba de residencia en un término municipal de no existir algún dato que acredite otra residencia que sea contraria a la que aquella inscripción denota...”. «...partiendo, por tanto, de que el criterio de conexión a aplicar es la residencia habitual del causante de la sucesión, tampoco es éste un concepto jurídico indeterminado, como argumenta la demanda, sino un concepto jurídico concreto y determinado, tal y como resulta, fundamentalmente, del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la que se remite la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones, del artículo 17 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, y del artículo 9 de la Ley de Cesión, todos ellos reseñados con anterioridad. Concepto jurídico que se concreta y define través de unos datos fácticos en las citadas leyes, cuales son la permanencia estable en un lugar o domicilio durante un determinado lapso temporal en el año inmediatamente anterior al

*devengo del impuesto, en el presente caso, al fallecimiento del causante (artículo 24 de la Ley Reguladora del Impuesto)».*

En este sentido, la residencia es una cuestión de hecho que deberá ser objeto de prueba por aquel a quien corresponda, mediante cualquier medio válido en derecho. Así, el artículo 105 de la LGT indica en su apartado 1 que “*en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”. La Dirección General de Tributos estatal, en la Consulta vinculante número V1991-08, de 30 de octubre de 2008, ya establecía que la circunstancia de la residencia habitual “*es una cuestión de hecho. Por lo tanto, podrá ser probado por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. El hecho de tener o no declarado el domicilio fiscal en Madrid o de estar empadronado en dicho municipio pueden constituir pruebas a favor de la residencia fiscal, y su ausencia, una prueba de lo contrario; pero las circunstancias señaladas no son ni necesarias ni suficientes para acreditar la residencia habitual, que puede acreditarse por otros medios, y que será determinada de acuerdo con la valoración conjunta de las pruebas aportadas por los interesados y las practicadas por la Administración*”.

En el presente supuesto, consta en el expediente una actuación probatoria por parte del Gobierno de Aragón en relación con la residencia habitual del causante y su cónyuge en los cinco años anteriores al fallecimiento sobre la que el obligado tributario, en el trámite de alegaciones, apenas se pronuncia, aludiendo de modo simple al, en su opinión, escaso valor probatorio que cabe atribuir a los diferentes contratos de suministro aportados al expediente y remitiéndose sólo al hecho de que el domicilio fiscal del causante estaba situado en Madrid.

En este sentido, es preciso reseñar cómo los órganos judiciales autonómicos, en la forma que expondremos a continuación, avalan, en

supuestos similares, los medios probatorios aportados en el presente procedimiento por la Administración tributaria de Aragón, considerándolos idóneos para acreditar la verdadera residencia habitual del obligado tributario.

Así, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 14 de febrero de 2022 (recurso 450/2020) refiere expresamente que “...*Pues bien, en el caso que nos ocupa, la determinación de la residencia habitual del causante ha quedado perfectamente acreditada por la actividad probatoria desarrollada por la Inspección de la Administración Tributaria del Principado de Asturias*”, enumerando a continuación los medios de prueba aportados en aquel procedimiento, que no vamos a reiterar por ser coincidentes con los que constan en el presente expediente y concluyendo que “...*pues bien, todo este arsenal factico y probatorio recopilado por la Administración Tributaria del Principado de Asturias, nos lleva a afirmar que se ha realizado por esta Administración una labor probatoria minuciosa, extensa, seria y rigurosa en virtud de la cual puede concluirse que, efectivamente, la residencia habitual del causante se encontraba en Gijón (Asturias) y no en Madrid. Aun cuando alguno de los datos puedan ser desvirtuados por los recurrentes, o no ser determinantes para objetivar la realidad de esa residencia habitual (como determinados recibos o ingresos en cuentas bancarias, como el uso de las instalaciones del Grupo Covadonga, los ingresos por participación en negocios, etc.), lo que no deja lugar a dudas son los que reflejan gastos periódicos que conllevan consumos propios de una vivienda habitada de forma habitual (gastos de energía eléctrica); o los que responden a una actividad que solamente puede realizarse mediante la presencia física en un lugar de quien la realiza. Así, los reintegros en entidades bancarias mediante tarjeta de débito o crédito, las compras en establecimientos abiertos al público mediante este instrumento de pago, exigen la presencia física del titular de la tarjeta, en este caso la esposa del finado,*

*debiéndose presumir, a tenor de la obligación que recoge el art. 68 del Código Civil, que los esposos viven juntos... Es decir, el núcleo de la actividad económica del causante se sitúa en Gijón, percibiendo en cuentas bancarias residenciadas en dicha ciudad, la mayoría de los rendimientos de esa actividad, y también su pensión de jubilación. No parece muy coherente, ni se compadece este dato, con mantener su residencia habitual en otra ciudad, a considerable distancia de ese núcleo de actividad económica, y donde percibe la mayor cuantía de sus ingresos. Igualmente relevante es el dato su tarjeta sanitaria, emitida por el SESPA, que le asigna un centro de referencia en Gijón. En definitiva, concurren multitud de elementos que determinan esa residencia habitual de D. ... en el domicilio de la PASEO000 nº NUM006 de Gijón, lo que determina, conforme a la normativa expuesta, la competencia de la Administración Tributaria del Principado de Asturias... ”.*

En el mismo sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de enero de 2022 (recurso 687/2019) señala que «... Debemos tener presente a estos efectos que en el expediente administrativo consta el informe emitido por la Inspección de la Hacienda Foral de Navarra, donde se indica que dicha Inspección constató que la pretendida vivienda del causante en Tudela (Navarra), aunque registraba algunos consumos por suministros, estos eran muy inferiores a los consumos habituales de un hogar medio en España, y tras tomar declaración a algunos vecinos del inmueble y a un empleado de la empresa “Álvarez Beltrán”, que era el encargado de recoger periódicamente la correspondencia en dicho domicilio, ha concluido su informe afirmando que dicha vivienda no constituía la residencia habitual del causante. Estos datos suministrados por la Hacienda Foral deben completarse con los hechos probados por esta Inspección tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón en sede del procedimiento de inspección, que evidencian que el causante no sólo tenía su principal centro de intereses económicos y patrimoniales en dicha Comunidad Autónoma de Aragón, sino que hay numerosos indicios

*de actos propios de la vida cotidiana (consumos de suministros, atención sanitaria, recepción de la prensa diaria local, etc.,) que ponen de manifiesto que el causante nunca dejó de residir en la Comunidad Autónoma de Aragón, de donde se infiere que la vivienda de Tudela fue utilizada como un “domicilio ficticio” o “de conveniencia”, para servir de apoyo a una pretendida residencia fiscal, en esa Comunidad foral y con ello tener acceso a una tributación más ventajosa. El representante autorizado de la obligado tributario utiliza continuamente en su escrito la expresión “residencia fiscal” del causante (hasta en ocho ocasiones hace uso de esa expresión), como si hubiéramos de diferenciar entre el lugar de residencia real y efectivo de una persona y el que tiene declarado a efectos fiscales, cuando no hay tal distinción en la norma fiscal, pues al utilizar el término “residencia” el legislador se está refiriendo clara e indefectiblemente al lugar de permanencia estable o continuada de una persona... - Los obligados tributarios intentan refutar individualmente los indicios destacados por la Administración respecto a la residencia habitual del causante, negando que cada uno de ellos permita sostener la residencia del difunto en Zaragoza, pero la conclusión que resulta del conjunto de los mismos muestra la absoluta corrección de la resolución recurrida en la que se razona que es “evidente la facilidad probatoria del sujeto pasivo para acreditar la residencia habitual en un determinado lugar (cargos en tarjetas de crédito por consumos diarios y ordinarios; recibos o facturas de servicios asistenciales o similares; asistencia a centros médicos o informes médicos; oficina bancaria en la que periódicamente pudiera pasar el interesado a realizar gestiones; recibos por pertenencia a asociaciones o clubes que puedan acreditar asistencia periódica en Tudela, etc.), este Tribunal debe valorar e interpretar el absoluto silencio que guarda la reclamante al no aportar prueba alguna en ese sentido, y tal silencio sólo puede interpretarse como la bondad de las conclusiones que la Inspección extrae de las pruebas incorporadas al expediente... ”».*

En cuanto a la supuesta extemporaneidad del requerimiento realizado por la Comunidad Autónoma de Aragón, que el obligado tributario alega en su escrito, la citada Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 14 de febrero de 2022 da respuesta a dicho argumento, también alegado de contrario en el recurso objeto del pleito, al señalar que “... Ahora bien, como razona el Letrado del Principado, no concurre conflicto de competencias, puesto que la Comunidad de Madrid, en la Resolución de la Consejería de Economía y Hacienda de 23 de Abril de 2013, reconoce la competencia del Principado de Asturias, tanto para obtener el rendimiento, como para la gestión, liquidación, recaudación o inspección de un tributo. Siendo ello así, la dicción del art. 9.4, en relación con el plazo para considerar la ratificación tácita de la competencia, no puede conllevar otra cosa que una presunción con efectos procesales, que permite a la Administración requeriente poder acudir a la Junta arbitral para plantear el conflicto, pero sin que ello impida o imposibilite a la Administración requerida el cumplimiento de la obligación legal de responder de forma expresa conforme al art. 42 de la Ley 30/1992, vigente en el momento de dictarse la Resolución (Actualmente, en el art. 21 de la Ley 39/2015) ...Como quiera que aquí se dictó una resolución expresa, aun cuando fuera del plazo previsto en la norma (aun cuando dentro del plazo para plantear el conflicto), en tanto aceptó el requerimiento, la eficacia de dicha resolución descarta la existencia de conflicto, y por ende, de aplicación de la normativa invocada. Cuestión distinta sería que la Comunidad de Madrid no se hubiera pronunciado, guardando silencio, y el Principado de Asturias hubiera planteado el conflicto fuera del plazo fijado en el art. 9, en cuyo caso la Junta arbitral tendría que pronunciarse sobre la extemporaneidad. Como señala el Letrado de la Administración Autonómica, las citas jurisprudenciales que se contiene en el escrito de demanda, hacen mención a conflictos sobre el domicilio, y a la aplicación de los artículos 13 y 14 del Reglamento, y se analiza precisamente el

*elemento temporal en el planteamiento del mismo. Pero en todo caso, parten de la existencia de ese conflicto, lo que aquí no acontece...”.*

En definitiva, de las actuaciones de comprobación e inspección realizadas por la Administración tributaria de Aragón cabe colegir que la residencia del causante a efectos de determinar el ámbito de competencia territorial del impuesto se encontraba en dicha comunidad autónoma, careciendo de competencia la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid para la liquidación del correspondiente impuesto.

**QUINTA.-** Sentada la conclusión favorable a la apreciación de la existencia de nulidad, en los términos que se han indicado, es preciso valorar si concurren las circunstancias previstas en el artículo 110 de la LPAC, consideradas como límite a la revisión de oficio: *“las facultades de revisión establecidas en este Capítulo, no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes”*. En el supuesto que se examina entendemos que no ha transcurrido un tiempo que permita limitar el ejercicio de la facultad revisora, ni tampoco se evidencia ninguna circunstancia que haga su ejercicio contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.

No obstante, conviene detenernos en la existencia de un recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid interpuesto por el obligado tributario contra la Resolución de 22 de octubre de 2020 del director general de Tributos que declara la incompetencia de la Comunidad de Madrid para la liquidación del presente impuesto y, en concreto, en la influencia que tal situación de litispendencia pudiera originar en el expediente de revisión de oficio objeto de consulta.

Como señalábamos en nuestro dictamen 543/21, de 26 de octubre, el dictamen 129/2004, de 29 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias analiza la doctrina del Consejo de Estado (plasmada en dictámenes tales como el 1.487/93, de 28 de diciembre; 1.489/93, de 3 de febrero de 1994 y 2.122/95, de 26 de octubre), que abogan por extender la excepción de litispendencia a los procedimientos administrativos por diversas razones: en primer lugar, porque el fundamento último del principio (ahorrar esfuerzos procesales innecesarios y evitar posibles fallos contradictorios) es igualmente válido y aplicable en los procedimientos administrativos, a lo que se añade que si los órganos jurisdiccionales que están llamados a decir la última palabra en punto a la legalidad de los actos administrativos (art. 106 de la Constitución) tienen que sujetarse a la regla inexorable del *non bis in ídem*, no hay ninguna razón para que la Administración, al hacer uso del privilegio que la Ley le otorga de revisar en primera instancia la legalidad de sus propios actos, disponga de mayores facultades que los propios órganos jurisdiccionales que son los que tienen que decidir en última instancia. Se argumenta además que el procedimiento administrativo está regido por unos principios análogos, cuando no idénticos, a los que se aplican en los procesos judiciales y, con mayor razón, cuando se trata de los procedimientos revisores que son *“cuasi judiciales”* y, finalmente, que la pendencia de un proceso judicial interfiere la firmeza del acto enjuiciado, sin perjuicio de su ejecutividad, si no se produce un acuerdo expreso de suspensión de la ejecución.

No obstante, el órgano consultivo de Canarias recuerda que el art. 102.3 contiene las causas de inadmisibilidad de las solicitudes de revisión y entre ellas no se encuentra la litispendencia. Por ello afirma que *“estas causas deben ser interpretadas de modo restrictivo por cuanto afectan al derecho que ostentan los interesados a la iniciación de los procedimientos por ellos instados. Por consiguiente, el procedimiento debe tramitarse, sin perjuicio de que la resolución culminatoria del misma no*

*resuelva el fondo del asunto por apreciar la litispendencia. Además, la existencia o no de litispendencia no se reduce a una mera apreciación fáctica deducible sin más a la vista de lo solicitado por el interesado, por cuanto requiere el análisis de la concurrencia de la identidad de objeto entre ambos procedimientos, lo que requiere su análisis jurídico, sin olvidar el derecho del interesado a alegar lo que al efecto estime oportuno”.*

Así, cabe recordar cómo el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de abril de 1994, en orden a admitir la concurrencia de procesos judiciales y de revisión de oficio sobre causas distintas de invalidez de un acto, manifiesta que:

*“Comenzando el estudio de las cuestiones controvertidas por las de naturaleza formal, y, principiando por la alegada inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo de la primera instancia, fundado en la invocada “litispendencia” anteriormente apuntada; se ha de considerar que, dicha figura precisa que entre dos o más procesos exista “identidad” determinada por la coincidencia de tres elementos, cual son: unos mismos sujetos litigantes, igual causa de pedir y “petitum”; pues, coincidiendo sólo alguno de ellos, sólo procedería, en su caso, la acumulación de los procesos que es cosa distinta de la inadmisibilidad del seguido por la mera existencia del primero. En el supuesto de actual referencia los recursos objeto de los procesos anteriores al de la actual lesividad, se fundaban en distinta “causae petendi”, teniendo por finalidad los primeros la de determinar, si procedía o no, la “revocación de la subvención concedida en la originaria Resolución de fecha 12 diciembre 1983, efectuada por la Administración en su acto de 11 de enero de 1984, fundándose en el artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo”, y no, cual acontece en el actual recurso de lesividad, la de determinar si es procedente o no, la declaración de*

*lesividad y la consiguiente validez o nulidad, en su caso, de la Resolución administrativa de fecha 12 enero 1983, previo cumplimiento de la normativa contenida en el artículo 110 y concordantes de la Ley de Procedimiento Administrativo, lo que a su vez implica la determinación de si dicha resolución, ahora combatida, se ajusta o no a derecho».*

De igual modo, esta Comisión Jurídica Asesora, en su dictamen 28/21, de 26 de enero, y en relación con la cosa juzgada material y su vinculación con el procedimiento administrativo de revisión de oficio, señala que *«en el presente caso, el Convenio Urbanístico de 26 de noviembre de 2008 no ha sido impugnado en vía jurisdiccional ni por la sociedad (pretendiendo su declaración de nulidad o anulabilidad) ni por la Administración, mediante su declaración previa de lesividad, de conformidad con el artículo 107 de la LPAC. Como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho, el recurso contencioso-administrativo formulado por la sociedad se interpuso contra la desestimación presunta de la reclamación administrativa presentada por esta por la inactividad de la Administración en el cumplimiento del convenio urbanístico. En este recurso contencioso-administrativo, el ayuntamiento en contestación a la demanda alegó la nulidad de los convenios firmados por el ayuntamiento al considerar que en ellos se condicionaba la potestad de planeamiento del Ayuntamiento y de la Comunidad de Madrid y porque se había prescindido de trámites esenciales del procedimiento. A esta cuestión la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 19 responde con claridad al señalar que no cabe su alegación en el trámite de contestación a la demanda y que la Administración tiene que utilizar el procedimiento legalmente previsto que es el de revisión de oficio. En relación con la alegación sobre la posible nulidad o anulabilidad del convenio por haberse prescindido de los trámites esenciales del procedimiento, además del motivo anterior, el juzgador añade que “ninguna prueba se ha traído al proceso de ello...” Resulta claro, por tanto, que las sentencias dictadas en el recurso contencioso-*

*administrativo no abordaron directamente la cuestión de la posible nulidad o anulabilidad del Convenio Urbanístico de 26 de noviembre de 2008 y, en consecuencia, de acuerdo con la Sentencia de 18 de enero de 2017 (recurso 1469/2015), no es posible apreciar la existencia de cosa juzgada material».*

En este sentido, cabe recordar que el derogado artículo 1252 del Código Civil ya señalaba que “*para que la presunción de cosa juzgada surta efecto en otro juicio es necesario que, entre el caso resuelto por la sentencia y aquel en que ésta sea invocada concurra la más perfecta identidad entre las cosas, las causas, las personas de los litigantes y la calidad con que lo fueron*”, determinación hoy reflejada en el artículo 222.1 de la Ley 1/200, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, conforme al cual “*la cosa juzgada de las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluirá, conforme a la Ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo*”, previsión que los apartados dos y tres del mismo artículo extienden tanto a las pretensiones de la demanda como a los propios sujetos en el proceso, lo que lleva al artículo 222.4 a señalar que “*4. Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal*”.

En definitiva, cabe colegir que para apreciar la existencia de una eventual litispendencia es precisa una completa identidad de objeto, causa y sujetos, que no concurre en el presente supuesto.

En efecto, como se infiere del propio escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo incorporado al expediente, y así lo confirma el propio obligado tributario en su escrito de alegaciones, se impugna la meritada resolución de la Administración tributaria de la

Comunidad de Madrid con la siguiente argumentación: “...por cuanto las liquidaciones firmes practicadas por el Impuesto de Sucesiones tienen efecto preclusivo en sí mismas; (ii) por cuanto la resolución de incompetencia se ha tramitado con inobservancia absoluta del procedimiento legalmente establecido y sin audiencia e intervención de los obligados tributarios afectados; (iii) por cuanto la resolución y remisión de los expedientes de gestión y liquidaciones practicadas y firmes supone que se haya procedido a la revisión de actos administrativos declarativos de derecho sin acudir al procedimiento de revisión de oficio imperativamente establecidos en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Ley General Tributaria”; es decir, cuestiones que atañen al ámbito formal y material de la propia resolución de incompetencia, sin debatir sobre el verdadero objeto de controversia, cuál es la determinación de la competencia territorial en relación con el impuesto en atención al lugar de residencia habitual del obligado tributario.

En mérito a cuanto antecede, esta Comisión Jurídica Asesora formula la siguiente

## **CONCLUSIÓN**

Procede la revisión de oficio de la liquidación resultante del Acta de Conformidad nº A01 9027027 2, suscrita el 1 de marzo de 2019 por la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid con D. ...., como consecuencia del procedimiento inspector 2018-S-BJ-10, relativo al Impuesto sobre Sucesiones devengado con motivo del fallecimiento de D. ....

A la vista de todo lo expuesto, el órgano consultante resolverá según su recto saber y entender, dando cuenta de lo actuado, en el plazo de quince días, a esta Comisión Jurídica Asesora de conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 del ROFCJA.

Madrid, a 27 de abril de 2023

La Presidenta de la Comisión Jurídica Asesora

CJACM. Dictamen nº 208/23

Excmo. Sr. Consejero de Economía, Hacienda y Empleo

C/ Ramírez de Prado, 5 Bis – 28045 Madrid