



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 3 2 3 / 2 0 1 0

(Sección 1ª)

La Laguna, a 18 de mayo de 2010.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda en relación con la *Propuesta de Resolución por la que se acuerda la revisión de oficio de una liquidación y apremio posterior en relación con el devengo del impuesto sobre sucesiones, que se realizaron a A.B.M.P. (EXP. 279/2010 RO)\**.

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

### I

Mediante escrito de 8 de abril de 2009, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias realiza solicitud preceptiva de Dictamen de este Consejo, por el procedimiento ordinario, al amparo de los arts. 11.1.D.b), 12.3 y 20.3 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación con la Propuesta de Resolución con la que concluye un procedimiento de revisión de oficio de Resoluciones por las que se practicaron liquidación y providencia de apremio relativas al devengo del impuesto sobre sucesiones, que se practicaron a A.B.M.P. (el interesado), al entenderse que concurren las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el art. 217.1.b) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que son trasunto en el ámbito tributario del art. 62.1.b) y e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC).

### II

Del expediente remitido con la solicitud de Dictamen se desprenden las siguientes actuaciones:

Con fecha 3 de octubre de 2003, el interesado presentó solicitud de liquidación del impuesto de sucesiones, ante la Oficina de Atención Tributaria de la Dirección

---

\* **PONENTE:** Sr. Díaz Martínez.

General de Tributos de Las Palmas de Gran Canaria, por la muerte de su tío L.S.A.P. en La Laguna (Tenerife) el día 4 de abril de 2003, siendo su último domicilio en Las Palmas de Gran Canaria.

La citada Oficina Liquidadora, en escrito de 4 de noviembre de 2003, se declaró incompetente con base en lo dispuesto en el art. 70 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), remitiendo la solicitud a la correspondiente Oficina de la Consejería de Economía y Hacienda en Santa Cruz de Tenerife.

La Administración de Tributos Cedidos en Santa Cruz de Tenerife acepta tal remisión de la solicitud de liquidación y, tras las comprobaciones de valor pertinentes, en aplicación del art. 99.8 LGT, con fecha 7 de junio de 2006, formula "propuesta de liquidación provisional y trámite de audiencia" del citado impuesto, resultando a ingresar 76.157,92 euros, siendo notificada al interesado, quien el 14 de junio de 2006 presentó alegaciones, que fueron rechazadas.

Elevada a definitiva la liquidación, la misma fue notificada al interesado mediante publicación en el Boletín Oficial de Canarias número 162, de 2 de agosto de 2006.

Dictada y notificada providencia de apremio, el interesado presenta reclamación económico-administrativa con solicitud de suspensión de la ejecución del acto apremiado, con aportación de aval bancario en garantía de la deuda.

El 21 de mayo de 2007 -más de tres años después de la presentación de la declaración- la Administradora de Tributos Cedidos informa al Director General de Tributos que la remisión del expediente liquidador desde la Administración de Las Palmas de Gran Canaria a la de Santa Cruz de Tenerife contraviene el art. 70.1.a) RISD, que atribuye la competencia liquidadora "a la oficina tributaria correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su última residencia habitual", pues de la documentación obrante en el expediente se desprende que "en ningún caso la competencia" es de la Administración de Santa Cruz de Tenerife, pese a que en el "certificado de fallecimiento figura como último domicilio (...) La Laguna (Tenerife)".

En este sentido, se produjo un error que debió haber sido resuelto mediante el incidente de incompetencia previsto en el art. 73 RISD, lo que no se hizo, error del que se percató la Administración con ocasión de la remisión del expediente al Tribunal Económico Administrativo Regional. Así, estaba documentalmente acreditado

que el domicilio señalado por el causante en la declaración del impuesto de la renta, para los ejercicios 2002 y 2003, figuraba Las Palmas de Gran Canaria, a cuya Oficina correspondía la liquidación. Por eso, procedería la revocación de la practicada, al amparo del art. 219 LGT, aunque también se cita el art. 217.1.b) LGT, que ampara la revisión de oficio de los actos dictados con incompetencia manifiesta.

El 22 de mayo de 2007 se ordena por la Dirección General de Tributos el inicio del expediente revocatorio, que se comunica al interesado mediante escrito de 23 de mayo de 2007, quien se opone a la revocación al entender que beneficia a la Administración. Además, la Dirección General del Servicio Jurídico considera que lo procedente es la revisión de oficio en base al citado art. 217.1.b) LGT.

El 2 de agosto de 2007 el funcionario encargado de la instrucción del procedimiento de revocación emite informe sosteniendo que ésta procede cuando el acto afectado sea favorable al interesado y concurra alguna de las causas que señala la Ley (art. 219.1 LGT), entre ellas, la infracción manifiesta de la Ley, de modo que la vulneración debe ser evidente y la norma legal o primaria.

En este caso se aduce que dicha norma es el art. 70 RISD, que dispone que los documentos y declaraciones se presentarán "en la oficina correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual", pero el informe estima que no cabe confundir tal presentación con la competencia para liquidar, siendo así que el art. 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) atribuye tal competencia "a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones (...) que tengan cedida la gestión del tributo". No obstante, considera que no hay duda de que la "liquidación practicada por la Oficina de Santa Cruz de Tenerife ha sido realizada por órgano (...) que resulta territorialmente incompetente para liquidar (...). Tal Oficina hubo de declinar la competencia o, en su caso, plantear la correspondiente cuestión de incompetencia". Concluye que no procede la revocación pues lo infringido es un precepto reglamentario, sin perjuicio de que quepa la revisión de oficio cuando el acto sea firme, pues a tal fecha pendía la reclamación económico administrativa contra la que, además, se podría interponer recurso contencioso administrativo.

Tal informe se asume por la Dirección General de Tributos el 2 de agosto de 2007 y por el propio Consejero, el 4 de septiembre de 2007, que estima improcedente la revocación instada.

Ahora bien, aparte lo que luego se expondrá sobre la procedencia de la nulidad propuesta, cabe adelantar ahora que esta argumentación es cuestionable e incluso podría ser aplicable a la revisión planteada por el informe. Así, es patente que, en este contexto o en cualquier otro de la actuación administrativa, la expresión "la Ley" usada en el art. 219.1 ha de interpretarse en sentido amplio, equivalente a norma jurídica aplicable al caso, similarmente al término constitucional "legislación", sobre todo cuando se contiene en un Reglamento ejecutivo, particularmente de una Ley tributaria, que complementa y desarrolla las previsiones de ésta, cual aquí ocurre. Además, cabe considerar la incidencia de la segunda de las causas de revocación legalmente determinadas en este supuesto habida cuenta de sus concretas circunstancias, sin que, desde luego, pueda oponerse a la revocación a adoptar ninguno de los límites o impedimentos que también señala el precepto comentado.

Por otro lado, cabe inferir con una mínima interpretación sistemática y finalista de los preceptos aplicables del RISD, incluso conectándolos con la previsión del art. 34 LISD, pues en nada o para nada afecta ésta negativamente a esta deducción, que la Oficina competente para la gestión tributaria de que se trata ha de ser la del domicilio del causante, en relación con la distribución de ámbitos y órganos tributarios normativamente dispuesta con este fin.

También se observa que la determinación legal de que, para revocar, la infracción de la norma ha de ser manifiesta es idéntica a la exigencia de la propia Ley de que lo sea la incompetencia del órgano actuante en relación con la revisión. Es más, cabe aun sostener que la previsión legal es más tajante en el segundo caso que en el primero, en el que se deja cierto grado de discrecionalidad. Y, en fin, el acto a revocar no tiene que ser favorable al interesado, como entiende el informe, sino todo lo contrario, ha de ser de gravamen o desfavorable; razón precisamente por la que la revocación se hace en beneficio del interesado.

El 29 de abril de 2008, el interesado presenta escrito ante la Dirección General de Tributos manifestando que pese a la nulidad de pleno derecho del acto recurrido, ha tenido que garantizar la deuda mediante aval que le ha generado gastos (2.567 euros, hasta la fecha), amén del perjuicio que supone no poder acceder al caudal hereditario al que tiene derecho, cuya rentabilidad no puede aumentar por no poder disponer del mismo, lo que solicita en base al hecho de que aceptó la herencia, que es el titular conforme a Derecho de los bienes hereditarios, y porque, además, ha garantizado por aval la deuda contraída.

El 30 de enero de 2009 el Tribunal Económico Administrativo Regional, Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, resuelve la reclamación interpuesta contra la providencia de apremio, desestimándose al fundarse en motivos que no figuran entre los tasados para que la misma sea admitida, con señalamiento de la posibilidad de interponer recurso contencioso administrativo.

El 23 de octubre de 2009 el interesado presenta escrito por el que solicita la revisión de oficio de la liquidación de referencia y actos subsecuentes por incompetencia territorial manifiesta al amparo del art. 217.1.b) LGT, que fue favorablemente informada por la Administradora de Tributos Cedidos de Santa Cruz de Tenerife el 1 de marzo de 2010, siendo la Propuesta de Resolución del procedimiento revisor la que se somete a la consideración de este Consejo.

Firme el acto, el 9 de febrero de 2010 se solicita de la Administradora de Tributos Cedidos copia del expediente administrativo y un informe sobre los antecedentes del procedimiento, lo que es cumplimentado el día 8 de marzo del 2010. En tal informe tras ponerse de manifiesto los antecedentes relatados de la referida liquidación, se considera "procedente la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada por A.B.M.P., de la liquidación provisional (...) así como de todos aquellos actos posteriores que hubieran podido dictarse en ejecución de misma".

La Propuesta de Resolución señala que se otorgó al interesado la preceptiva audiencia a los efectos de formular alegaciones y proponer las pruebas que a su derecho convengan, sin que el interesado hubiera comparecido al trámite, aunque no hay constancia de ello en el expediente.

### III

En la línea de los informes emitidos al respecto, ya indicados, la Propuesta de Resolución formulada considera que procede la nulidad de pleno derecho por concurrir el supuesto del art. 217.1.b) LGT, que se refiere a la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios "que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón (...) del territorio".

Así, se argumenta que en el presente supuesto, "tal y como ponen de manifiesto los distintos informes habidos en el expediente (...) el causante residía habitualmente en el territorio correspondiente a la Oficina Liquidadora de Las Palmas de Gran Canaria, y fue la de Santa Cruz de Tenerife la que practicó la correspondiente liquidación", lo que supone vulneración de la regulación del citado

impuesto, pues el art. 70 RISD en su apartado 1.a) dispone que “en los supuestos de adquisiciones de bienes y derechos *mortis causa* los documentos o declaraciones se presentarán en la oficina correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual”.

Ciertamente, tal precepto se incluye en la Sección 3ª (“lugar de presentación de los documentos”) del Capítulo II (“régimen de presentación de documentos”) del Título II (“gestión del impuesto”) del Reglamento. Es más, se ha de advertir que el art. 70 en cuestión se refiere a la competencia territorial, obviamente de gestión; extremo que confirma el tenor del punto 2 del propio artículo, que se refiere expresamente a la liquidación, o bien, las previsiones de los arts. 72.1 y 74.1 del propio Reglamento.

La Propuesta parece considerar, en cambio, que esta norma delimita tan solo el ámbito territorial de presentación de documentos, fijando la Oficina (incluso entre las existentes de una misma Comunidad Autónoma) en que debe hacerse, dirigiéndose a ella los contribuyentes o presentadores de documentos o declaraciones del referido impuesto y siendo la Oficina competente al respecto, aquella correspondiente al lugar donde el causante hubiese tenido su residencia habitual.

Además, improcedentemente por lo antes expuesto, considera que esa previsión no puede confundirse con el precepto legal que determina el órgano competente para gestionar o liquidar el impuesto, pues a tal competencia, llamada “funcional”, se refiere el art. 63 RISD, congruentemente con el art. 34 LISD. Así, se dispone que, al efecto, la titularidad de la competencia corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las Oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo. Por eso, sostiene que cualquier Oficina Liquidadora en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma resulta competente para la gestión y liquidación del impuesto, añadiendo confusamente que, no obstante y a efectos de distribución de las tareas de gestión y liquidación, puede fijarse reglamentariamente un determinado lugar donde los obligados tributarios deban presentar sus documentos y declaraciones.

En todo caso, la Propuesta de Resolución concluye que no hay duda de que la liquidación practicada por la Oficina en Santa Cruz de Tenerife ha sido realizada por órgano de la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias que territorialmente es incompetente para liquidar, vulnerándose el tenor de lo dispuesto en el art. 73 RISD relativo a cuestiones o decisiones sobre competencia. Esto es,

dicha Oficina debió declinar la competencia o, en su caso, plantear la correspondiente cuestión de competencia.

Sin embargo, se advierte no solo que la revisión no se inicia, ni procedería por tanto la declaración de nulidad de la liquidación por ello, al haberse supuestamente vulnerado el art. 73 RISD, sino que no había motivo para la aplicación de éste, pues la Oficina de Las Palmas primero y la de Santa Cruz después actuaron como establece el precepto, sin que, por lo demás, se suscitase cuestión alguna de competencia, positiva o negativa, entre ellas, de manera que no había motivo para iniciar un incidente de incompetencia. Y otra cosa es que la actuación de ambas Oficinas, que estaban de acuerdo sobre esta cuestión, fuese incorrecta, detectándose el error, como se dijo, años después y por órgano distinto de la Administración tributaria.

Finalmente, la Propuesta de Resolución señala que siendo causa de nulidad de pleno derecho, conforme al art. 217 LGT en su apartado 1.b), que los actos tributarios "hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón (...) del territorio", procede proponer la nulidad de pleno derecho de la liquidación 3860002006310010395, así como de todos aquellos actos posteriores dictados en ejecución de la misma, basándose en lo dispuesto en "el art. 217.e) LGT".

Ahora bien, formalmente ha de quedar claro, exigencia que no cumple la Propuesta analizada, que la competencia para gestionar, y en concreto liquidar el impuesto, corresponde reglamentariamente a la Oficina en la que ha de hacerse la presentación de la declaración por las razones ya expuestas, aunque el objeto inmediato de la previsión del art. 70.1 RISD sea establecer cierta obligación para los contribuyentes y no tal competencia directamente.

En esta línea, la norma del art. 63 RISD es de carácter general, de modo que la competencia concreta de la Oficina que ha de "funcionar" de entre todas las que pueden genéricamente hacerlo en el territorio autonómico se ha de determinar por la regla concreta del art. 70, en relación con lo dispuesto en los arts. 72 y 74, de conformidad con la distribución territorial establecida al efecto por la Administración tributaria competente para la gestión del impuesto, la autonómica al estar cedido por su titular, el Estado, siendo el punto de conexión la residencia habitual del causante.

## IV

1. Pues bien, de acuerdo con las observaciones expresadas en el Fundamento precedente, la Propuesta de Resolución formulada presenta ciertas deficiencias y confusiones que afectan a la pretendida declaración de nulidad que contiene, tanto en lo referente a la causa legalmente prevista que se aduce en principio, como la que, novedosamente y sin que conste que sea conocida por el interesado, se incluye en dicha Propuesta [respectivamente, art. 217.1.b) y d) LGT].

En este sentido, nos remitimos a lo expuesto tanto sobre la competencia de gestión y, consiguientemente, de liquidación del impuesto, así como sobre la no procedencia de la cita, en especial a los fines de fundar o apoyar la nulidad propuesta, del art. 73 RISD.

En particular, no procede aducir en la Propuesta el art. 217.1.e) LGT como causa de nulidad en este caso, en relación, no con la liquidación, sino con los actos efectuados en su ejecución. No solo porque se introduce en la revisión en momento procedimental inadecuado, desconociéndola el interesado, sino porque el hecho es que la ejecución en cuestión no se ha efectuado, en puridad, prescindiéndose total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, como es evidente. Así, el forzoso efecto de la eventual nulidad de la liquidación no es tal, sino la nulidad inmediata y per se de toda actuación que se apoye o funde en el acto nulo, sea consecuencia inmediata de éste o esté esencialmente conexas al mismo.

2. En todo caso, se aprecia la existencia de un error notorio por parte de la Administración al comienzo del procedimiento de liquidación del impuesto, que se relaciona con la exigencia legal de que la incompetencia del órgano finalmente actuante sea manifiesta, aquí territorialmente, para que sea causa de nulidad; es decir, que la Oficina de Santa Cruz de Tenerife actuó de modo inadecuado, en su competencia, con toda evidencia y sin asomo de duda.

En efecto, el error se encuentra en la apreciación del punto de conexión para aplicar la regla de competencia prevista, como se dijo la residencia habitual del causante, hecha por la Oficina inicialmente actuante, la de Las Palmas, que luego aceptó, sin más, la de Santa Cruz de Tenerife al serle remitido el correspondiente expediente por aquélla, probablemente porque en el certificado de defunción del causante, figuraba como "domicilio último" La Laguna.

Aun siendo posible que así pudiera ser, al morir aquel en dicha ciudad, lo cierto es que esta expresión, en cualquier caso, pero sobre todo a efectos administrativos

en general y fiscales en particular, en absoluto equivale a residencia habitual, que ha de determinarse según la normativa tributaria aplicable y que, desde luego, constaba en la Administración actuante que estaba en Las Palmas, correlativamente al hecho constatado de que el causante era vecino de esa ciudad (cfr. Leyes 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, en particular su art. 6; 29/87, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común; y 22/2002, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias, incluido el impuesto de referencia).

La residencia, pues, de las personas físicas a los efectos del impuesto, en España y, dentro del territorio nacional, en el de una Comunidad Autónoma, como la canaria, se determina por permanencia en éste de un mayor número de días del año inmediato anterior al devengo, contado de fecha a fecha, hasta el día anterior al mismo, entendiéndose que así es cuando en este territorio radique la vivienda habitual, la cual se determina de acuerdo con las reglas del Impuesto sobre la Renta; o bien y en su defecto, la residencia estará en el territorio donde se declarase la última residencia a efectos de este último impuesto.

En definitiva, trasladadas estas reglas al caso y vistos sus antecedentes pertinentemente documentados, así como los datos disponibles por la Administración tributaria sobre el causante, es indudable que éste tenía su residencia, y su vivienda habitual, en Las Palmas a los efectos del Impuesto de Sucesiones y, por ende, de su liquidación al interesado, por más que aquél falleciera en La Laguna, no habiéndose alterado, según esas reglas, tal residencia habitual, sin existir motivo alguno para siquiera dudar de que así fuese.

3. Consiguientemente, es incuestionable que la liquidación se efectuó, tras presentarse, por lo demás, la solicitud en la Oficina procedente según las normas de competencia aplicables, por otra Oficina que era territorialmente incompetente de manera manifiesta, según esas normas, aplicadas inadecuadamente por ambas, al no tenerse en cuenta la residencia habitual del causante.

Por tanto, con fundamento en las razones aquí explicitadas y sin perjuicio de la pertinente corrección de los defectos técnicos o de fondo ya reseñados, en los términos expresados en los Fundamentos III y IV, la actuación revisada incide en la causa prevista en el art. 217.1.b) LGT y, por tanto, procede la declaración de nulidad

de la Resolución por la que se acordó la liquidación de referencia y, como consecuencia de ella, la de los actos correspondientes a su ejecución.

4. Por otro lado, ha de tenerse en cuenta la notoria dilación producida en resolver sobre la adecuación jurídica de la liquidación por parte de la Administración tributaria.

En primer lugar, se tardó tres años en advertir el error en la competencia liquidadora, utilizando como instrumento para superar el defecto existente un expediente revocatorio que no lo pudo hacer porque, cuestionablemente, por los motivos indicados al tratar de este punto, se desestimó la revocación. Finalmente y a instancia del interesado, se inició el procedimiento de revisión a los seis años de presentada la liquidación.

Así, tal demora no puede menos que tenerse en cuenta a los efectos procedentes, como el propio interesado puso de manifiesto en su momento, pues se llega a la presente situación por una sucesión de errores o actuaciones jurídicas no correctas de los servicios administrativos, incluida la frustrada, pero posible legalmente, revocación. Por tanto, tal circunstancia no puede perjudicar económicamente al contribuyente, en concreto en relación con los daños que refiere respecto al mantenimiento del aval presentado y la imposibilidad de acceder a ciertos caudales y activos.

En este sentido, procede considerar que se está solicitando la indemnización de estos daños, lo que se debe valorar a resultas de lo que dispone el art. 102.4 LRJAP-PAC, en relación con lo establecido en los arts. 139 y siguientes LRJAP-PAC.

## C O N C L U S I O N E S

1. Por las razones expresadas en este Dictamen, en sus Fundamentos II, III y IV, procede la declaración de nulidad de la liquidación objeto de revisión y de los actos efectuados en su ejecución.

2. Procede tener en cuenta a los fines oportunos las observaciones recogidas en el apartado 4 del Fundamento IV.