



ANTECEDENTES

PRIMERO.- El 10 de agosto de 2002 fallece x. En su testamento lega a su esposa x. el usufructo de todos sus bienes e instituye como heredero universal a su único hijo, x. Asimismo, lega a cada una de sus cinco nietas, todas ellas hijas de aquél, una parcela de terreno y dos millones de pesetas (12.020,24 euros).

Entre las legatarias consta x. que obtiene la nuda propiedad de la mitad de una parcela (la número 38), descrita como solar edificable con una extensión de 528,12 metros cuadrados, con una edificabilidad neta de 211,24 metros cuadrados, totalmente atribuibles a su propietario. Según proyecto de repartición aprobado, la finca queda afecta al pago de las cuotas de parcelación (1,878 %) y urbanización, fijadas en 9.478,70 euros, como "gastos de urbanización de cuenta de liquidación provisional de la repartición". La finca se valora en 11.708,18 euros, según escritura de herencia de 19 de diciembre de 2003.

Con fecha 1 de marzo de 2004, fallece x., en cuyo testamento, otorgado antes de la muerte de su marido, establece el mismo legado que aquél.

SEGUNDO.- Con fecha 24 de agosto de 2004, x. presenta en el Registro de la Dirección General de Tributos autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones (modelo 650 I), que valora la adquisición hereditaria individual (base imponible) en 17.874,33 euros y se calcula una cuota tributaria de 146,69 euros, efectuándose su ingreso en la misma fecha.

Del mismo modo y en idéntica fecha, se presenta autoliquidación del indicado tributo por la extinción del usufructo constituido a favor de la abuela de la interesada. Se valora dicha extinción en 585,41 euros, ingresando una cuota tributaria de 44,78 euros.

TERCERO.- El 24 de enero de 2005, la interesada presenta nueva autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en la que se hace expresa referencia al expediente 2926/2004, en el que se produjo la anterior autoliquidación. En la ahora presentada, la base imponible es idéntica a la de aquélla (17.874,33 euros) si bien consta como total a ingresar la cantidad de 0 euros.

Se adjunta a esta nueva autoliquidación escritura de herencia otorgada el 7 de enero de 2005, en la que se atribuye a la interesada la mitad indivisa de la parcela antes descrita (valorada en 5.854,09 euros) y 12.020,24 euros, para una valoración total del legado de 17.874,33 euros.

CUARTO.- Con fecha 3 de junio de 2008, se emite dictamen de comprobación de valores de suelo, que atribuye a la parcela asignada a la interesada un valor de 77.283,66 euros.

QUINTO.- Con fecha 25 de junio de 2008, se inicia de oficio procedimiento de gestión tributaria, modalidad

comprobación de valores, en el que se hace constar que la declaración tributaria, que data de 24 de enero de 2005, se presentó fuera del plazo de 6 meses desde la muerte del causante (1 de marzo de 2004), establecido por la normativa reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por lo que incurre en recargo y, en su caso, en intereses de demora.

Del mismo modo, se constata que el valor real comprobado de la parcela es superior al declarado por la interesada, por lo que se formula liquidación provisional del impuesto por valor de 2.964,32 euros.

El indicado acto, que acuerda conferir trámite de audiencia, es notificado a la interesada el 17 de julio de 2008.

SEXTO.- El 25 de julio, x. presenta alegaciones en las que pone de manifiesto lo siguiente:

- a) Que la declaración liquidación del Impuesto de Sucesiones fue presentada el 24 de agosto de 2004 y no el 24 de enero de 2005.
- b) Que al fallecer sus abuelos, la parcela tenía un gravamen de deuda de 9.478,70 euros y que posteriormente los gastos de urbanización han sido muy superiores a la previsión inicial.
- c) Que el valor que se aplica a la parcela a 1 de marzo de 2004, fecha de muerte de la causante, es comparativamente sobre-elevado teniendo en cuenta los valores aplicados por la Dirección General de Tributos a una parcela próxima y de iguales características, la nº 42, a cuyo titular identifica con nombre y apellidos y número de DNI.
- d) Que la valoración ha de referirse al 50%, puesto que ya fue objeto de liquidación por este mismo impuesto en herencia anterior por el 50%.

Aporta junto a las alegaciones nota simple del Registro de la Propiedad, según la cual y de conformidad con proyecto de reparcelación aprobado, la parcela queda afecta al pago de la cuota de urbanización por valor de 9.478,70 euros, como liquidación provisional de la reparcelación.

SÉPTIMO.- El 26 de noviembre se dicta acuerdo de liquidación provisional complementaria, con comprobación de valor declarado, que asciende, una vez aplicados los intereses de demora, a la cantidad de 3.680,88 euros. Se desestiman las alegaciones efectuadas sobre la base de un nuevo dictamen de comprobación de valores, que se adjunta al Acuerdo de liquidación.

El dictamen, de fecha 21 de noviembre de 2008, se ratifica en la valoración efectuada el 3 de junio de 2008 y manifiesta que se ha realizado atendiendo a las alegaciones presentadas. Señala, asimismo, que:

- a) La valoración se refiere al pleno dominio del bien.
- b) Los costes de transformación se corresponden con la cuota de urbanización, gravamen de la finca, expresada en la propia escritura, no habiendo acreditado otros distintos.
- c) El valor de repercusión del suelo se ha corregido teniendo en cuenta el valor del resto de parcela no edificable.

El indicado acuerdo, junto con el correspondiente documento de ingreso, se notifica a la interesada el 27 de diciembre de 2008. En él se señala expresamente que en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de su notificación, puede interponerse contra el mismo bien reclamación económico-administrativa, bien recurso potestativo de reposición. Del mismo modo y en idéntico plazo, puede promover tasación pericial contradictoria para corregir el resultado obtenido en la comprobación de valores.

OCTAVO.- El 9 de febrero de 2009, la interesada promueve tasación pericial contradictoria, siendo inadmitida su

solicitud el 6 de marzo siguiente por extemporánea, toda vez que debía haber sido presentada dentro del plazo del primer recurso o reclamación procedente contra la liquidación, que era de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación de aquélla. Producida dicha notificación el 27 de diciembre de 2008, el plazo venció el 27 de enero de 2009.

NOVENO.- El 6 de febrero de 2009 y al amparo del artículo 102 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), la interesada insta la revisión de oficio de la liquidación provisional de 26 de noviembre de 2008, al considerar que está incursa en causa de nulidad, pues la declaración-liquidación del impuesto fue presentada dentro del plazo de seis meses desde la muerte de la causante, toda vez que producida ésta el 1 de marzo de 2004, la presentación de la autoliquidación y pago se realizó el 24 de agosto de 2004 y no el 24 de enero de 2005, como erróneamente recoge la liquidación provisional ahora impugnada. En esa fecha, se solicitó de la Dirección General de Tributos que se sellara el modelo de declaración del impuesto 650 D al objeto de poder presentarlo junto con la escritura de herencia en el Registro de la Propiedad. Por un funcionario del indicado órgano se llenó una nueva declaración en la que consignó como importe a ingresar el de 0 euros, pues ya se había realizado el ingreso el 24 de agosto anterior.

En cuanto al valor comprobado de la parcela, se señala que el inmueble soportaba un gravamen al que había que sumar los gastos de urbanización y que, en un caso similar, se aplicó un valor inferior.

Asimismo se señala que no se ha respetado el procedimiento legalmente establecido, ni se han tenido en cuenta las alegaciones presentadas ni se han motivado suficientemente los actos administrativos.

DÉCIMO.- Por Acuerdo del Director General de Tributos de 11 de junio de 2009 se resuelve iniciar el procedimiento de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho.

UNDÉCIMO.- El 21 de julio se notifica a la interesada la apertura del trámite de audiencia, presentando aquélla una solicitud de suspensión del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva (apremio) de la liquidación cuya revisión se insta, considerando la interesada que concurren las circunstancias que legalmente justifican tal suspensión.

DUODÉCIMO.- El 22 de diciembre el Servicio Jurídico Tributario, de la Dirección General de Tributos, emite informe en el que reconduce el procedimiento a la normativa tributaria, en particular al artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), reguladora de la revisión por nulidad de los actos jurídicos tributarios.

Reconoce el indicado Servicio que la liquidación impugnada incurre en error al ignorar la presentación de la declaración-liquidación el 24 de agosto de 2004 y tomar en consideración, únicamente, la de 24 de enero de 2005.

No obstante, las alegaciones esgrimidas por la interesada no son encuadrables en las tasadas causas de nulidad establecidas por la normativa tributaria, únicas que permiten la revisión de oficio de los actos administrativos. La fundamentación alegada por la interesada podría sustentar, si acaso, la anulabilidad del acto, pero para ello debería haberlo impugnado en plazo, a través de las vías de recurso y reclamación que le fueron ofrecidas. En atención a lo expuesto, el informe propone desestimar la solicitud de revisión de oficio.

DECIMOTERCERO.- Con fecha 12 de enero de 2010, el Servicio Jurídico de la Consejería de Economía y Hacienda emite informe en el que manifiesta que, aunque la interesada no especifica en su solicitud de revisión en

qué causa de nulidad se basa su pretensión anulatoria, de los términos en que se expresa cabe deducir que se refiere a la contemplada en el artículo 217.1, letra e) LGT, es decir, por haber sido dictado el acto impugnado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, toda vez que expresamente alega el incumplimiento de las normas del procedimiento de gestión tributaria. Reitera los argumentos del informe emitido por el Servicio Jurídico de la Dirección General de Tributos y concluye señalando la procedencia de desestimar la revisión solicitada.

DECIMOCUARTO.- Recabado el preceptivo informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos, se emite el 19 de enero, haciendo suya la argumentación del informe del Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía y Hacienda. Complementa dicha fundamentación con diversa jurisprudencia relativa a la calificación de la falta de motivación del acto como causa de anulabilidad y no de nulidad.

Concluye, en definitiva, declarando la procedencia de desestimar la solicitud.

En tal estado de tramitación y una vez incorporado un índice de documentos, se remite el expediente en solicitud de Dictamen, mediante escrito recibido en el Consejo Jurídico el pasado 26 de enero de 2010.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA.- Carácter del Dictamen.

De conformidad con el artículo 12.6 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en relación con el 217.4, segundo párrafo, LGT, el presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, al versar sobre la revisión de oficio de un acto administrativo en materia tributaria, cuya declaración de nulidad se pretende.

SEGUNDA.- Del procedimiento.

La LGT regula en el Título V la revisión en vía administrativa y, en concreto, el artículo 217 prevé la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria. En desarrollo de dicha ley se aprobó el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que regula la revisión de actos nulos de pleno derecho en los artículos 4 y siguientes.

Ha de precisarse aquí que, si bien la acción de nulidad se ejerce al amparo de la normativa reguladora del Procedimiento Administrativo Común (artículos 102 y ss LPAC), la tramitación del mismo se ha regido, acertadamente, por las normas específicas de la revisión de oficio de los actos dictados en materia tributaria, atendida la Disposición adicional quinta LPAC, apartado 2, que así lo establece.

El órgano competente para resolver el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos es la Consejera de Economía y Hacienda, de acuerdo con el artículo 217.5 LGT y con el 16.1,g) de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración regional.

Aceptada la legitimación de la instante en tanto que sujeto pasivo del tributo al que se refiere la liquidación cuya nulidad pretende, encontrándose en presencia de un acto firme al no haber sido impugnado en plazo, invocada, aun tácitamente, una posible causa de nulidad y, a la vista de que tal acción es imprescriptible, procede dictaminar el fondo del asunto.

Cabe señalar, no obstante, que el expediente remitido al Consejo Jurídico carece del preceptivo extracto de secretaría, que exige el artículo 46.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de este Órgano

TERCERA.- Sobre el fondo del asunto: inexistencia de causa de nulidad.

La revisión, por su propio perfil institucional, no puede ser utilizada como una vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios alegando los mismos vicios que hubieran podido ser enjuiciados en tales recursos, pues, como insiste la doctrina, sólo son relevantes los de especial gravedad recogidos en la ley, en este caso, en el artículo 217 LGT.

El carácter extraordinario ("cauce de utilización excepcional y de carácter limitado", según el Dictamen del Consejo de Estado núm. 3.380/98, de 8 de octubre) que es propio de los procedimientos de revisión de oficio que, en franca pugna con el principio de seguridad jurídica, deriva de su virtualidad para dejar sin efecto actos administrativos que han devenido firmes, impone una interpretación estricta de las normas reguladoras de esta vía impugnatoria y de las causas de nulidad que habilitan su uso, pues en definitiva se trata de abrir un nuevo debate fuera de los plazos preclusivos normales.

Atendido tan extraordinario carácter, este Dictamen se contrae de forma estricta a la determinación de si en el supuesto sometido a consulta concurren tales causas, sin efectuar una valoración de la actuación administrativa desarrollada, más allá de lo que sea estrictamente necesario para determinar si se dan las circunstancias legales habilitantes para declarar la nulidad del acto administrativo impugnado.

Por otra parte, la excepcionalidad de esta institución y el carácter tasado de las causas en las que cabe sustentarla configuran una suerte de carga para el interesado que insta la nulidad, quien debe alegar la concurrencia de una o varias de tales causas en el acto objeto de la pretensión anulatoria, argumentando o razonando en qué medida y en atención a qué consideraciones el acto ha incurrido en tal o tales causas, no siendo suficiente a estos efectos una mera invocación *in genere* de existencia de nulidad. Bien es cierto que la mera omisión de la concreta causa de nulidad en la que se pretende amparar la acción ejercitada no es suficiente para inadmitirla en virtud del artículo 217.3 LGT, si de las alegaciones de la actora puede deducirse en cuál de ellas se basa, pero la insuficiencia argumentativa en una acción tan excepcional como la ejercida, necesariamente redundará en una mayor dificultad de estimación. Así ocurre en el supuesto sometido a Dictamen, en el que los servicios jurídicos preinformantes han considerado que la pretensión anulatoria se basa en la causa de nulidad contemplada por el artículo 217.1, letra e), es decir, por haberse dictado el acto impugnado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. Considera el Consejo Jurídico, no obstante, que procedería haber requerido a la actora para que mejorara los términos de su solicitud con expresión de la causa o causas en las que pretendía basar su acción.

En cualquier caso, coincide el Consejo Jurídico con los órganos preinformantes en que las alegaciones formuladas constituyen una invocación tácita de la causa de nulidad contemplada en el artículo 217.1, letra e) LGT.

A tal efecto, ha de recordarse la constante doctrina, elaborada en interpretación del artículo 62.1, letra e) LPAC, pero trasladable a la revisión de los actos dictados en materia tributaria, dada la identidad de los términos utilizados por el artículo 217.1, letra e) LGT, según la cual para que opere esta causa de nulidad, el empleo de los dos adverbios "total y absolutamente" recalca "*la necesidad de que se haya prescindido por entero, de un modo manifiesto y terminante, del procedimiento obligado para elaborar el correspondiente acto administrativo; o bien de algunos de sus trámites esenciales que se pueda equiparar a esa omisión total. Junto a lo anterior, precisamente para ponderar la especial gravedad del vicio que se alega, ha de analizarse si se causó indefensión al interesado, para lo que habrán de tenerse en cuenta, entre otras circunstancias, las consecuencias que sufrió por tal conculcación y lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido*" (Dictamen del Consejo de Estado 670/2009). Y es que, en la interpretación estricta que demanda esta causa de nulidad, ha de ser puesta en relación con la función de garantía inherente a la exigencia de que el ejercicio de las potestades y competencias administrativas se actúe a través de un procedimiento, a la vez garantía de los ciudadanos y del interés público. Por ello, la eventual concurrencia de esta causa de nulidad no debe examinarse desde una perspectiva formalista, sino desde una óptica sustantiva, en la que lo decisivo no es tanto la ausencia de uno o varios trámites, como que no se hayan respetado los principios o reglas esenciales que

informan el procedimiento (Dictamen del Consejo de Estado 2183/2003).

A la vista de la expresada doctrina, no se advierte en el supuesto sometido a consulta que se haya conculado el procedimiento legalmente establecido para proceder a la comprobación de valores y a la liquidación resultante de aquélla y que pone fin al procedimiento de gestión tributaria, pues se ajustó a lo establecido en los artículos 57 y 134 LGT y consta que se confirió el trámite esencial de audiencia a la interesada, quien formuló alegaciones.

Manifiesta la actora que no se han tenido en cuenta sus alegaciones; sin embargo, el acto impugnado se basa en un nuevo dictamen de comprobación de valores, que se adjunta a la resolución y que ratifica los obtenidos en el primeramente emitido. Este nuevo dictamen expresamente manifiesta que se ha realizado tomando en consideración las alegaciones de la interesada, explicando la incidencia que en la valoración del bien inmueble tiene la cuota de urbanización expresada en la escritura aportada por la interesada y sin que se hayan acreditado otros costes de transformación distintos.

Vista la ausencia de mayores argumentaciones en defensa de la nulidad postulada ha de concluirse en la improcedencia de la pretensión, pues las alegaciones relativas a la no consideración de las presentadas con ocasión del trámite de audiencia, a la ausencia de motivación del acto y al error cometido por la Administración al considerar que la declaración-liquidación del impuesto de sucesiones se presentó el 24 de enero de 2005, cuando en realidad lo fue el 24 de agosto de 2004, no dejan de ser cuestiones de legalidad ordinaria que podrían haber sido esgrimidas en los procedimientos de recurso y reclamación que oportunamente se ofrecieron a la interesada y que ésta decidió no utilizar, dejando transcurrir los plazos preclusivos para su interposición, pero que no constituyen causa de nulidad alguna, de las tasadas en el artículo 217.3 LGT.

Es necesario, no obstante, efectuar alguna precisión o matización sobre lo dicho:

a) La regla general es que la falta de motivación no da lugar a la nulidad radical del acto sino sólo a su anulabilidad, como ilustra la jurisprudencia recogida en el informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos. No obstante, es doctrina del Consejo de Estado (Dictamen 33/2006) que la omisión de la preceptiva motivación del acto administrativo conlleva su nulidad cuando con ello se haya producido indefensión. Así también la STSJ Galicia, de 10 de febrero de 1999, respecto de un acto de comprobación de valores que adolecía de la más mínima motivación, determinando con ello la indefensión del obligado tributario.

En el supuesto sometido a consulta, sin embargo, constan en el acto impugnado y en el dictamen de comprobación de valores, la expresión de los hechos y fundamentos de derecho en que se basan, no debiendo confundirse su sucinta mención con la total ausencia de motivación.

b) La alegación de haber efectuado una sobrevaloración del bien en relación con el valor otorgado a una parcela próxima, cabría ser entendida como una invocación tácita de la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1, letra a) LGT, es decir, la lesión por el acto impugnado de un derecho susceptible de amparo constitucional como es el de igualdad.

La doctrina de este Consejo Jurídico (por todos, Dictamen 119/2007) señala que la cuestión esencial, así planteada, es de derecho o de interpretación jurídica, si bien requiere la compañía de un resultado fáctico o término de comparación, que es la actuación administrativa en situaciones semejantes. En el supuesto sometido a consulta, dicho término de comparación es el valor otorgado en certificación expedida por la Dirección General de Tributos a una parcela de iguales características, que se identifica por un número y por su titular. No obstante, no se especifica en el seno de qué procedimiento y con arreglo a qué criterios se efectuó esa valoración, ni el valor otorgado a la indicada finca, ni las características y ubicación exacta de la misma, etc. Ello impide considerar acreditado el elemento fáctico necesario para poder aplicar la doctrina constitucional relativa al detrimento del derecho de igualdad de los ciudadanos en la aplicación de la Ley.

El Tribunal Constitucional ha venido relacionando dicha lesión con la práctica, judicial o administrativa, que se aparta del precedente seguido en ocasiones anteriores. No significa que la Administración esté incapacitada para variar sus criterios en la aplicación de la Ley sino que, ante situaciones idénticas, su apartamiento del criterio habitualmente sostenido debe justificarse, siendo contrario al principio de igualdad que la separación de tal criterio se produzca de modo arbitrario, sin motivación o fundamento razonable o suficiente (por todas, STC 25/1987, de 26 de febrero). También respecto a la relación jurídico-tributaria rige, por supuesto, ese deber de motivar la separación del precedente, de lo que resulta la prohibición de introducir en la aplicación de las normas tributarias

discriminaciones que no deriven de los propios textos legales. Dicho en expresión concisa y breve empleada por la STC 55/1998, de 16 de marzo, el artículo 14 CE protege frente a una diferenciación de índole subjetiva.

En el supuesto sometido a consulta, la insuficiencia en la acreditación del precedente (obligado *tertium comparationis* cuya carga probatoria corresponde a la actora, STC 130/2007, de 4 de junio) impide considerar que la valoración del bien en que se basa la liquidación ahora impugnada se apartó de él o que la diferencia de valor otorgado a una y otra parcela no era razonable.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula la siguiente

CONCLUSIÓN

ÚNICA.- Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de revisión de oficio instada por la actora, toda vez que no se aprecia la concurrencia en el acto impugnado de causa de nulidad alguna.

No obstante, V.E. resolverá.

