

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069229

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)

Sentencia 2375/2017, de 28 de noviembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 595/2013

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Revisión de actos nulos. Causas de nulidad. Vulneración de derechos fundamentales. La parte recurrente considera que la actuación administrativa debe ser anulada pues considera que se han sostenido dos valoraciones diferentes sobre un mismo bien en un expediente de comprobación de valores, lo que vulnera el principio de igualdad. No es posible que a un mismo bien, en un mismo expediente administrativo, en una misma herencia, se le asignen dos valores distintos para dos hermanos. La regulación de la comprobación de valores está basada en un claro fundamento: un mismo bien tiene que tener un mismo valor para todos los sujetos pasivos del impuesto de que se trate, en incluso, el mismo bien tiene que tener el mismo valor para otros impuestos. Por tanto si la normativa tiene como finalidad que un mismo bien tenga el mismo valor para el impuesto de que se trate (por ejemplo sucesiones) y también para otros impuestos que exijan la valoración del mismo bien (por ejemplo patrimonio) es claro que el mismo bien en el mismo impuesto tiene que tener el mismo valor para todos los sujetos pasivos. En definitiva, hay un principio de igualdad que se deduce de la regulación del impuesto, que ha sido vulnerado y que justifica que se acuerde la revisión de oficio. Por tanto, procede declarar nula la liquidación, pues concurre una causa de nulidad radical.

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 102 y ss y 118.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 213, 216, 217 y 244.

Constitución Española, arts. 14, 31 y 53.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 40.

PONENTE:*Don Luis Ángel Gollonet Teruel.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO SANTANDREU MONTERO

Don FEDERICO LAZARO GUIL

Don LUIS ANGEL GOLLONET TERUEL

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SEDE GRANADA

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSO NÚMERO 595 / 2013

SENTENCIA NÚM. 2375 DE 2017

Ilmo. Sr. Presidente

Don José Antonio Santandreu Montero

Ilmos. Sres. Magistrados

Don Federico Lázaro Guil
Don Luis Ángel Gollonet Teruel (Ponente)

En Granada a veintiocho de noviembre de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso nº 595 de 2013 presentado ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de la ciudad de Granada, contra la desestimación presunta del recurso extraordinario de revisión interpuesto frente a la liquidación NUM000 , de 24 de noviembre de 2008, girada por la Delegación Provincial de Granada de la Consejería de Hacienda de la Junta de Andalucía por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y contra la desestimación, también presunta, de la solicitud de revisión de oficio de la misma liquidación.

Interviene como recurrente D. Gonzalo representado por la Procuradora D^a María Ángel Rodríguez Llopis y defendido por el Letrado D. José Fernández del Moral y como parte recurrida la Consejería de Hacienda de la Junta de Andalucía, representada y defendida por la Letrada de la Junta de Andalucía.

La cuantía del recurso es indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Único.

Por la parte recurrente se interpuso recurso, mediante escrito presentado el día 2 de julio de 2013 contra la actuación administrativa antes indicada.

El recurso fue admitido a trámite, y se dio traslado a la Administración demandada, que remitió el correspondiente expediente administrativo; el día 24 de noviembre de 2014 se presentó la demanda, y el día 8 de abril de 2015 la contestación a la demanda.

No hubo práctica de prueba ni presentación de conclusiones; posteriormente se designó Magistrado ponente al Ilmo. Sr. D. Luis Ángel Gollonet Teruel, se señaló día para la votación y fallo y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo contra:

- 1) la desestimación presunta del recurso extraordinario de revisión interpuesto frente a la liquidación NUM000 , de 24 de noviembre de 2008, girada por la Delegación Provincial de Granada de la Consejería de Hacienda de la Junta de Andalucía por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- y 2) contra la desestimación, también presunta, de la solicitud de revisión de oficio de la misma liquidación.

Segundo.

La parte recurrente entiende que la actuación administrativa impugnada debe ser anulada, ya que considera, en síntesis, que en la herencia de D. Segundo , fallecido el día 14 de noviembre de 2005, respecto de

los hermanos, D^a Aida y el recurrente D. Gonzalo , se han sostenido dos valoraciones diferentes sobre un mismo bien en un expediente de comprobación de valores, lo que vulnera el principio de igualdad.

Se expone a estos efectos que tras la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones la Administración autonómica realizó comprobación de valores de una finca rústica sita en Mestanza (Ciudad Real) lo que supuso la obligación de abonar la cantidad de 48.243,54 euros por parte del recurrente.

Frente a esa comprobación de valores ambos hermanos interpusieron reclamación económico administrativa ante el TEARA; la reclamación de la hermana del recurrente (D^a Aida) fue estimada por el TEARA, que anuló la comprobación de valores efectuada así como la liquidación derivada de ella; sin embargo, la reclamación del recurrente fue inadmitida a trámite por haberse interpuesto fuera de plazo. La interposición fuera de plazo estaba justificada por una grave enfermedad que padece el recurrente.

Ante la inadmisión a trámite de esa reclamación económico administrativa el recurrente procedió a presentar escrito el día 3 de octubre de 2012, en el que interponía recurso extraordinario de revisión y subsidiariamente solicitud de nulidad con arreglo al artículo 102 de la Ley 30/1992 .

Tercero.

La contestación a la demanda de la Junta de Andalucía razona que la extemporaneidad de una reclamación o recurso causa la firmeza del acto impugnado, cerrando todo cauce legal de impugnación.

Se expone que "ciertamente el caso que nos ocupa no encaja en el supuesto de hecho tasado invocado, puesto que la Administración no erró en la apreciación de las circunstancias o antecedentes, sino en la aplicación del derecho, que fue sobre lo que resolvió el TEARA dando la razón a la hermana del recurrente". Se concluye que no hubo un error de apreciación de los antecedentes o de los hechos, sino del derecho aplicable, por lo que el recurso extraordinario no pudo ni puede prosperar por el motivo alegado, "si bien ello no impide otras posibilidades de accionar que pueda tener el demandante".

También se argumenta que pudo el demandante "en vez de alegar un error de hecho en la liquidación conforme al art. 118.1º de la LRJAP , presentando un recurso extraordinario de revisión que exige una prueba contundente, accionar de otro modo, solicitando la revisión de oficio del art. 102 contemplado en la misma LRJAP , así como en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria" (sic).

Cuarto.

Es necesario, con carácter previo a entrar en el fondo del asunto, exponer los más relevantes datos fácticos que resultan del expediente administrativo:

-el día 14 de noviembre de 2005 falleció D. Segundo , viudo, que tenía dos únicos hijos: el recurrente D. Gonzalo , y D^a Aida ;

-el día 15 de mayo de 2006 se presentó ante la Delegación de Hacienda de la Junta de Andalucía autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, en la que a D^a Aida le correspondió abonar 20.790,54 euros, y a D. Gonzalo cero euros, al estar afectado por una enfermedad, tener reconocida una incapacidad absoluta y no superar el límite legalmente establecido;

-la Hacienda autonómica inició expediente de comprobación de valores, en el que se valoró una finca rústica de forma diferente a la valorada en la autoliquidación, que terminó con la liquidación NUM000 por importe de 48.243,54 euros a abonar por D. Gonzalo y la liquidación NUM001 por importe de 38.490,74 euros a abonar por D^a Aida ;

-estas liquidaciones fueron abonadas, pero se recurrieron en vía económico administrativa;

-el TEARA tramitó las reclamaciones económico administrativas, con el número NUM002 , en el caso de la reclamación interpuesta por D^a Aida , y con el número NUM003 en el caso de la reclamación interpuesta por D. Gonzalo ;

-mediante Resolución de 23 de abril de 2010 el TEARA estimó la reclamación interpuesta por D^a Aida , y anuló el acuerdo aprobatorio del expediente de comprobación de valores; en ejecución de ese fallo, el día 5 de octubre de 2010 la Hacienda autonómica acordó devolver a D^a Aida el importe de 38.490,74 euros más intereses, correspondientes a la liquidación NUM001 , lo que tuvo lugar mediante el documento NUM004 , según consta en el documento 2 del expediente administrativo;

- mediante Resolución de 23 de abril de 2010 el TEARA declaró inadmisibile la reclamación de D. Gonzalo , por haberse interpuesto de forma extemporánea;
- D. Gonzalo padecía una grave enfermedad, razón por la que tiene reconocida la incapacidad permanente absoluta, y que fue lo que le impidió poder presentar la reclamación económico administrativa en plazo, según acredita informe del Servicio Andaluz de Salud;
- el día 20 de mayo de 2010 se presentó escrito en el que se solicitaba por D. Gonzalo a la Administración autonómica la anulación de la liquidación NUM000 por importe de 48.243,54 euros al haberse estimado la reclamación económico administrativa de D^a Aida ;
- el día 5 de julio de 2010 la Administración tributaria andaluza denegó la petición, al señalar que la liquidación NUM000 por importe de 48.243,54 euros, de fecha 24 de noviembre de 2008, es firme y que no puede ser objeto de ningún tipo de impugnación;
- finalmente el día 3 de octubre de 2012 se interpuso recurso extraordinario de revisión y subsidiariamente solicitud de nulidad de la liquidación NUM000 por importe de 48.243,54 euros;
- el escrito del día 3 de octubre de 2012 no recibió respuesta alguna, por lo que se entendió desestimado por silencio administrativo.

Quinto.

Antes de entrar en el concreto análisis de los distintos motivos del recurso contencioso interpuesto, es necesario realizar una serie de consideraciones generales sobre la naturaleza del procedimiento solicitado por D. Gonzalo mediante su escrito de 3 de octubre de 2012, escrito al que la Administración autonómica no dio respuesta, y cuya desestimación presunta, por silencio administrativo, constituye el objeto de este proceso.

Lo que se solicitó en la vía administrativa fue la estimación de un recurso extraordinario de revisión, y, de forma subsidiaria, la nulidad de la liquidación NUM000 .

El recurrente cita de forma expresa los artículos 118 de la Ley 30/1992 , y 102 y siguientes de la misma Ley ; en realidad, junto con esos artículos, hay que tener en cuenta los concordantes de la Ley General Tributaria, que regulan, con las especialidades propias del Derecho Tributario, el recurso extraordinario de revisión y la revisión de actos nulos de pleno derecho. La Ley 30/1992 resulta de aplicación supletoria.

Procede que a continuación se examine por separado 1) la pretensión de anulación de la desestimación presunta del recurso extraordinario y 2) la pretensión de anulación de la desestimación presunta de la solicitud de revisión de oficio.

Sexto.

El recurso extraordinario de revisión está regulado en el artículo 244 de la Ley General Tributaria , y sólo cabe contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económicos-administrativos cuando concurren causas excepcionales y tasadas (aparición de documentos esenciales para el asunto que evidencien el error de la decisión, influencia en la decisión de documentos o testimonios declarados judicialmente falsos, que se haya declarado con firmeza judicial que en la decisión ha mediado cualquier tipo de conducta punible).

El recurso extraordinario de revisión únicamente puede interponerse contra actos firmes (bien porque el acto haya agotado la vía administrativa o bien porque no se haya interpuesto recurso administrativo en plazo) y se resuelve por el mismo órgano que hubiera dictado el acto (artículo 118).

El recurso extraordinario de revisión procede exclusivamente contra actos administrativos firmes, cuyo carácter conlleva una motivación tasada y, por consiguiente, limitada rigurosamente al ámbito de los concretos motivos determinantes de su incoación que, además, han de ser estrictamente interpretados.

En relación al artículo 118.1.1^o ("Que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente") debe señalarse que su concurrencia exige que se acredite: 1) la existencia de un error de hecho; 2) su carácter manifiesto, y 3) que el mismo resultase de los documentos aportados al expediente.

Respecto del primero de los requisitos ha declarado repetidamente la jurisprudencia que se refiere al error de hecho en errores materiales o aritméticos, caracterizados por versar sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, sobre una realidad, hecho, cosa o suceso, independientemente de toda opinión, criterio particular o calificación,

quedando excluido de su ámbito todo aquello que se refiere a cuestiones jurídicas, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones que puedan establecerse, pues los errores de hecho sólo pueden referirse a lo que tiene una realidad independiente de toda opinión, mientras que los de derecho se derivan de las distintas interpretaciones de las leyes y demás disposiciones de carácter general.

Séptimo.

Una vez expuesta cuál es la naturaleza jurídica del recurso extraordinario de revisión, así como el régimen jurídico aplicable, ya podemos entrar a analizar la procedencia del primer motivo del recurso interpuesto.

El recurso extraordinario de revisión interpuesto en vía administrativa se fundamenta en la existencia de un error de hecho. Y este motivo del recurso debe ser denegado, pues no se ha producido ningún error de hecho, que el recurrente no razona ni dice en qué ha consistido.

No estamos ante un error de hecho, porque lo que subyace en la pretensión del recurrente es una cuestión jurídica o de interpretación jurídica, y no una cuestión fáctica o de hecho.

Lo que sostiene la parte actora es que respecto de un mismo bien inmueble no puede haber dos valoraciones diferentes realizadas por una misma Administración, y se invoca a tal efecto el principio de igualdad, lo que evidencia que estamos ante una cuestión jurídica, y no de hecho, pues el principio de igualdad pertenece al mundo de las normas jurídicas, y lo que se pretende es una determinada aplicación interpretativa de ese principio.

Por tanto, se considera conforme a Derecho la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso extraordinario de revisión interpuesto el día 3 de octubre de 2012 frente a la liquidación NUM000 .

Octavo.

Una vez desestimada la primera pretensión del recurso contencioso (solicitud de anulación de la desestimación presunta del recurso extraordinario de revisión) procede analizar la segunda pretensión, relativa a la denegación por silencio administrativo de la solicitud de revisión de oficio. Para ello haremos primero una serie de consideraciones generales sobre el régimen jurídico aplicable y luego analizaremos si la citada pretensión puede tener amparo jurídico.

Conforme al artículo 213.1 de la Ley General Tributaria , los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse a través de los siguientes procedimientos:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

Con los procedimientos especiales de revisión se trata de depurar el ordenamiento jurídico de actos administrativos cuya existencia se estima intolerable desde un punto de vista de la legalidad y del interés público, en general, por lo que se considera beneficioso para este interés la atribución a la Administración de la potestad de dejar sin efecto los actos administrativos que impliquen una infracción grave del ordenamiento jurídico.

Los procedimientos especiales de revisión son, de conformidad con el artículo 216 de la Ley General Tributaria , los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

La pretensión ejercitada es una solicitud de revisión de actos nulos de pleno derecho. Conforme el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria : " Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expesos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal" .

Señala el artículo 217.2 de la Ley General Tributaria que: " El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

- a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
- b) A instancia del interesado. "

No se establece en el artículo 217 de la Ley General Tributaria un límite temporal para iniciar el procedimiento que nos ocupa. Esto llevaría a pensar que, en consonancia con la naturaleza de la nulidad de pleno derecho de los actos en cuestión, no existe tal límite temporal. Sin embargo, con amparo en el artículo 106 de la Ley 30/1992 una cuajada jurisprudencia (Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1996), ha sentado que "la prescripción de acciones opera como límite o excepción a la revisión de oficio en virtud de la prevalencia del principio de seguridad jurídica sobre el de legalidad".

El desarrollo de este procedimiento requiere con arreglo al artículo 217.4 de la misma Ley y arts 4 a 7 del R.D. 520/2005 , por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión administrativa:

- audiencia del interesado
- audiencia de aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaran afectados.
- dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, si lo hubiere.

Noveno.

Junto con la interposición del recurso extraordinario de revisión, como ya se ha expuesto, se solicitó, de forma subsidiaria, la nulidad de la liquidación NUM000 , solicitud subsidiaria que también fue desestimada presuntamente por silencio administrativo.

Conforme el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo cuando lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

En este caso, se alega la vulneración del principio de igualdad, porque, como se desprende del expediente administrativo y del relato fáctico efectuado en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta Sentencia, respecto de una misma herencia, a un heredero se le dio una valoración de los bienes y a otro heredero, el recurrente, otra valoración diferente.

Lo que argumenta la parte recurrente es que si respecto de los mismos bienes de la misma herencia la Administración ha utilizado una base imponible inferior para una hermana, no es conforme a Derecho que al otro hermano se le gire una liquidación utilizando una valoración (y por tanto una base imponible) superior.

Frente a este argumento utilizado en la demanda nada se dice en cuanto al fondo del asunto por la Administración autonómica que ha sido demandada.

Pues bien, conforme a un criterio de justicia que debe inspirar el sistema tributario, como exige el artículo 31 de la Constitución Española (que habla de un "sistema tributario justo"), y con arreglo a las exigencias del principio

de igualdad (artículos 14 y 31 de la Constitución), que exige tratar de forma igual los supuestos de hecho iguales, lo lógico es que los mismos bienes de la misma herencia sean valorados de la misma forma, sin que sea conforme a Derecho, por vulnerar los principios de igualdad y de justicia, que para una hermana se utilice una valoración de los bienes y para otro hermano (en la misma herencia y respecto de los mismos bienes) una valoración superior.

La Administración tributaria debe tratar por igual a un mismo supuesto de hecho, y al haber admitido que para una hermana unos bienes tienen un valor inferior (según la Resolución del TEARA de 23 de abril de 2010) no es admisible que para el otro hermano (respecto de los mismos bienes) se atribuya un valor superior.

Lo que se pretende con la Ley que regula el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es que se determine el valor real de los bienes, para que, de acuerdo con la capacidad económica a que se refiere el artículo 31 de la Constitución Española, se contribuya al sostenimiento de los gastos públicos; pero la liquidación girada al recurrente D. Gonzalo, en la medida en que asigna un valor a los bienes relictos superior al que se asigna por la Administración a esos mismos bienes en otra liquidación girada por la misma herencia, es contraria al principio de igualdad y de capacidad económica, porque parte de un valor irreal, que no se corresponde con el valor de mercado, y que por tanto supone exigir una cuota tributaria contraria al principio de capacidad económica, pues pretende gravar una riqueza que no existe y que es fruto de una valoración excesiva de los bienes relictos.

En lo que aquí interesa no se trata de analizar cuestiones de legalidad ordinaria que debieron haber sido planteadas en vía de recurso ordinario. Lo que aquí hay que analizar es si se vulnera un derecho susceptible de amparo constitucional. Y como se ha expuesto se vulnera el principio de igualdad previsto en el artículo 14 de la Constitución Española, que es un derecho susceptible de amparo constitucional, que es lo que exige el artículo 217 de la LGT para poder admitir la revisión de actos nulos de pleno derecho.

En definitiva, puesto que la Administración ha admitido (para D^a Aida) que el valor de los bienes relictos es inferior al que fue objeto de comprobación, la liquidación NUM000 impugnada en este proceso debe ser anulada, por ser contraria al derecho a la igualdad previsto en el artículo 14 de la Constitución Española que es un derecho susceptible de amparo constitucional según el artículo 53.2 de la Constitución Española.

Décimo.

La STS de 13 de octubre de 2004, recurso de casación nº 3983/2002, reiterando doctrina anterior que cita, resuelve una cuestión que guarda similitud a la planteada en este caso.

La doctrina del Tribunal Supremo, recogida en las Sentencias de la Sala Especial del artículo 61 de la L.O.P.J de 7 de mayo de 1.992, y también en la de 24 de octubre de 2.000, 12 de noviembre y 12 de diciembre de 2.001, especifica que el trámite de revisión de oficio por parte de la Administración de los actos considerados nulos de pleno derecho ha de ajustarse a un procedimiento distribuido en dos fases:

a) la apertura del expediente que ha de tramitarse con arreglo a las disposiciones del Título VI de la Ley 30/92, sin excluir la intervención del Consejo de Estado o del organismo consultivo de la correspondiente Comunidad Autónoma,

y b) la fase resolutoria de la pretensión de declaración de nulidad del acto.

De suerte que si, ya sea de modo expreso o presunto, la Administración deniega la apertura del expediente de revisión (como en este caso ocurre) lo procedente será que se acuda a la Jurisdicción contenciosa para que ordene a la Administración que inicie el trámite correspondiente a la segunda fase y se pronuncie expresamente sobre si realmente existe la nulidad pretendida. Lo que no es posible es instar en la Jurisdicción un pronunciamiento directo sobre la nulidad del acto cuya revisión se pretende en la vía administrativa.

Esta es la doctrina en general aplicable a la interposición de los recursos contra la negativa a iniciar el expediente de revisión, aunque sin negar la existencia de supuestos muy especiales (como es este caso) en los que la evidencia prima facie de una causa de nulidad radical y absoluta pueda aconsejar, en aras del principio de economía procesal, que el Tribunal se pronuncie directamente sobre la validez o nulidad del acto impugnado.

Undécimo.

Los anteriores razonamientos nos llevan a plantearnos si procede que a) se condene a la Administración a la apertura del expediente de revisión, para que lo tramite con arreglo a Derecho y resuelva sobre el fondo del asunto

o b) considerar que estamos ante un proceso especial en el que hay evidencia de la concurrencia de una causa de nulidad radical que aconseja, por economía procesal, que este Tribunal se pronuncie directamente sobre la validez del acto impugnado.

Y esta segunda opción es la que se considera más conforme a Derecho por las razones que a continuación se exponen, por lo que se acuerda la condena a la Administración autonómica para que incoe el oportuno procedimiento de revisión de la liquidación NUM000, declare nula la liquidación y proceda a la devolución del importe de 48.243,54 euros, más los intereses legales, por la causa de nulidad de pleno derecho de la liquidación consistente en que se vulnera el derecho fundamental a la igualdad previsto en el artículo 14 de la Constitución Española, de acuerdo con lo exigido por el artículo 217 de la LGT.

En este sentido hay que destacar que en la liquidación indicada concurre una causa de nulidad de pleno derecho, que es la consistente en la vulneración del derecho fundamental a la igualdad, pues no es concebible que una Administración pública dé un trato diferente a dos hermanos respecto de los mismos bienes de la misma herencia.

La concurrencia de esa causa nulidad supone que se deba iniciar el proceso de revisión de actos nulos de pleno derecho, pero, como se ha expuesto, razones de tutela judicial efectiva y economía procesal, permiten que, en este caso concreto, al contar este Tribunal de Justicia con todos los elementos de prueba necesarios, se pueda, ante la evidencia de una causa de nulidad radical, resolver directamente sobre la validez de la liquidación nº NUM000, sin necesidad de que se envíe el expediente a la Administración para que tramite la revisión de actos nulos de pleno derecho. En este sentido, la STS antes citada, de 13 de octubre de 2004, justifica la decisión de resolver directamente sobre la validez de la liquidación, y así se evita que se demore la resolución de la nulidad. En el mismo sentido podemos citar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de octubre de 2017, recaída en el recurso 860/2016.

A mayor abundamiento hay que indicar que la propia Administración demandada, en la contestación a la demanda, ya manifestó, literalmente, que pudo el demandante "en vez de alegar un error de hecho en la liquidación conforme al art. 118.1º de la LRJAP, presentando un recurso extraordinario de revisión que exige una prueba contundente, accionar de otro modo, solicitando la revisión de oficio del art. 102 contemplado en la misma LRJAP, así como en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", lo que supone que la Administración entiende que era procedente la revisión de oficio, que es exactamente lo que este Tribunal ha resuelto.

Duodécimo.

Este Tribunal con carácter general en casos como el presente ha condenado a la Administración a la apertura del expediente de revisión, para que lo tramite con arreglo a Derecho y resuelva sobre el fondo del asunto, si bien en este caso concurren causas y circunstancias excepcionales que han justificado considerar que estamos ante un proceso especial en el que hay evidencia de la concurrencia de una causa de nulidad radical que aconseja, por economía procesal, que este Tribunal se pronuncie directamente sobre la validez del acto impugnado.

En este sentido hay que tener en cuenta que estamos tratando de una sucesión que se produjo en el año 2005, y estamos a finales del año 2017, por lo que condenar al recurrente a un nuevo proceso administrativo, con trámites que pueden demorarse en el tiempo otros tantos años, para luego acudir, eventualmente, a un nuevo proceso judicial, mal se compadece con la tutela judicial efectiva que regula el artículo 24 de la Constitución Española.

Igualmente hay que destacar que la Administración ha tenido al menos tres oportunidades para haber resuelto sobre las pretensiones del recurrente. Así, con carácter general cuando se estimó la reclamación para la hermana del recurrente, dado que era el mismo expediente, podía haber aplicado en ese mismo expediente el mismo criterio para los dos intervinientes. En segundo lugar, cuando se comunicó por D. Gonzalo a la Administración autonómica la existencia de dos valores para dos hermanos en la misma herencia y respecto del mismo bien, pudo la Administración haber procedido a aplicar el mismo criterio y valoración para el mismo bien, y no lo hizo, ya que en escrito de 5 de julio de 2010 la Administración tributaria andaluza denegó la petición realizada en tal sentido. Y, finalmente, en tercer lugar, la Administración no dio respuesta a la petición de revisión de oficio, que ha sido desestimada por silencio administrativo.

De tal forma que la Administración ha tenido al menos tres oportunidades para revisar el expediente, y no lo ha hecho, circunstancia excepcional que justifica que, por razones de economía procesal y de tutela judicial efectiva, no se condene al recurrente a un eterno peregrinaje jurisdiccional y administrativo.

Otra causa excepcional que concurre en este caso es que este Tribunal tiene todos los elementos de juicio necesarios para resolver sobre el fondo del asunto, lo que no siempre sucede.

Y, por último, el propio Letrado de la Administración autonómica ha manifestado de forma literal que pudo el demandante "en vez de alegar un error de hecho en la liquidación conforme al art. 118.1º de la LRJAP , presentando un recurso extraordinario de revisión que exige una prueba contundente, accionar de otro modo, solicitando la revisión de oficio del art. 102 contemplado en la misma LRJAP , así como en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria" (sic), esto es, que la propia Administración demandada reconoce expresamente la procedencia de la revisión de oficio.

Todas estas razones excepcionales, como se ha expuesto, justifican que este Tribunal se pronuncie directamente sobre la validez del acto impugnado, y así se evite demorar más en el tiempo una decisión sobre el fondo del asunto.

Décimo tercero.

Por otra parte es clara la concurrencia de la infracción del principio de igualdad, que es un derecho, se reitera, susceptible de amparo constitucional como señala el artículo 53.2 de la Constitución .

Como se viene señalando, no es posible que a un mismo bien, en un mismo expediente administrativo, en una misma herencia, se le asignen dos valores distintos para dos hermanos.

En este sentido, el artículo 40.5 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , aprobado por Real Decreto 1629/1991, establece que "En el caso de transmisiones lucrativas «inter vivos», el resultado del expediente de comprobación de valores se notificará previamente a los transmitentes, que podrán proceder a su impugnación cuando afecte a sus derechos o intereses. Si la reclamación fuese estimada en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", regulación que tiene una redacción muy similar al artículo 46.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .

Por su parte, el apartado 6 del mismo artículo 40 del Real Decreto 1629/1991 dispone que "Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes, hasta que vuelva a ser superior el valor que resulte de la regla del Impuesto sobre el Patrimonio"

De estas normas se deduce que la regulación de la comprobación de valores está basada en un claro fundamento: un mismo bien tiene que tener un mismo valor para todos los sujetos pasivos del impuesto de que se trate, en incluso, el mismo bien tiene que tener el mismo valor para otros impuestos.

Por tanto si la normativa tiene como finalidad que un mismo bien tenga el mismo valor para el impuesto de que se trate (por ejemplo sucesiones) y también para otros impuestos que exijan la valoración del mismo bien (por ejemplo patrimonio) es claro que el mismo bien en el mismo impuesto tiene que tener el mismo valor para todos los sujetos pasivos.

En definitiva, hay un principio de igualdad que se deduce de la regulación del impuesto, que ha sido vulnerado y que justifica que, en base al artículo 217.1.a) de la LGT , se acuerde la revisión de oficio.

Décimo cuarto.

Finalmente hay que indicar que consta en el expediente administrativo, en el documento 2 del expediente administrativo, documento NUM004 , que la Hacienda autonómica acordó el día 5 de octubre de 2010 devolver a D^a Aida el importe de 38.490,74 euros más intereses, correspondientes a la liquidación NUM001 , tras la Resolución de 23 de abril de 2010 del TEARA que estimó la reclamación interpuesta por D^a Aida , y anuló el acuerdo aprobatorio del expediente de comprobación de valores.

Por tanto, lo que procede, se reitera, es declarar nula la liquidación nº NUM000 , por importe de 48.243,54 euros, ya que concurre en esa liquidación una causa de nulidad radical de las previstas en el artículo 217.1.a), y por tanto el importe de 48.243,54 euros, más intereses, debe ser reintegrado a D. Gonzalo , al igual que sucedió con la liquidación de su hermana.

Los intereses generados son los intereses legales desde la fecha del abono por parte del recurrente de la liquidación por importe de 48.243,54 euros hasta la fecha de esta Sentencia, y, desde la fecha de esta Sentencia se devengarán, en su caso, los intereses a que se refiere el artículo 106 de la LJCA .

Décimo quinto.

No procede la imposición de costas de esta instancia a ninguna parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , pues el caso podía presentar dudas de derecho, y no ha sido estimada íntegramente la demanda, sino que únicamente se ha estimado la petición subsidiaria de la misma.

En atención a lo expuesto,

FALLAMOS

Se desestima el recurso interpuesto por D. Gonzalo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, del recurso extraordinario de revisión interpuesto frente a la liquidación NUM000 , de 24 de noviembre de 2008, girada por la Delegación Provincial de Granada de la Consejería de Hacienda de la Junta de Andalucía por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, acto administrativo que confirmamos por ser conforme a Derecho.

Se estima el recurso interpuesto por D. Gonzalo contra la desestimación, también presunta, por silencio administrativo, de la solicitud de revisión de oficio de la misma liquidación NUM000 , acto administrativo que anulamos por no ser ajustado a Derecho.

Se declara nula de pleno derecho la liquidación nº NUM000 , por importe de 48.243,54 euros, cantidad que deberá ser reintegrada a D. Gonzalo , junto con los intereses que haya generado esa cantidad desde la fecha de su abono hasta la fecha de esta Sentencia. Desde la fecha de esta Sentencia se devengarán, en su caso, los intereses previstos en el artículo 106 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .

Sin imposición de costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase, y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA . El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA . En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 2069000024059513, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre , salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.