

**Expediente:** 23/2005

**Objeto:** Recurso extraordinario de revisión interpuesto por ... contra liquidaciones giradas por los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Actos Jurídicos Documentados derivadas de adquisición hereditaria.

**Dictamen:** 25/2005, de 28 de junio

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 28 de junio de 2005,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez y don Eugenio Simón Acosta, Consejeros,

siendo ponente don José María San Martín Sánchez,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1ª. Consulta**

Ha tenido entrada en este Consejo de Navarra un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra del día 28 de mayo de 2005 en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (en adelante, LFCN), modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de noviembre, se recaba la emisión del preceptivo dictamen por este Consejo sobre recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña ... contra liquidaciones giradas por los impuestos sobre Sucesiones y sobre Actos Jurídicos Documentados derivados de adquisición hereditaria, que fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 16 de mayo de 2005.

#### **I.2ª. Antecedentes de hecho**

Del contenido del expediente remitido a este Consejo se deducen los

siguientes antecedentes:

1. Doña ..., juntamente con otros interesados, otorgó, con fecha 18 de mayo de 2001, escritura de aceptación de herencia, entrega de legados y adjudicación de bienes del causante D. ..., ante el notario de Pamplona D. ..., bajo el número 249 de su protocolo. A dicha aceptación de herencia se unió un anexo extendido en documento privado.
2. Presentada a liquidación la escritura pública el 23 de mayo de 2001, con el número 01/2246 de registro, y el documento privado el 18 de septiembre de 2001, con el número 01/3822 de registro, dieron lugar, entre otras, a las liquidaciones números 01/358, por el Impuesto sobre Sucesiones, 01/2754, por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, y 01/610, nuevamente por el Impuesto sobre Sucesiones. Éstas fueron giradas a nombre de doña ....
3. Doña ..., mediante escrito de 4 de febrero de 2002 que tuvo entrada en el Registro del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra el día 4 del mes de marzo inmediato siguiente, solicitó del Jefe de la Sección del Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la devolución del ingreso indebido de la cantidad de 962.080 pesetas (5.782,22 €), así como el interés de demora correspondiente. La reclamante amparaba su solicitud, en esencia, en que la finca había sido “... *incorrectamente valorada, ya que mediante tasación (cuya fotocopia se acompaña) realizada el 30 de octubre de 2001 por D. ..., Ingeniero Técnico Agrícola, colegiado nº 909, se determina que el valor total de la finca es de 3.108.600 pesetas y, dado que la parte que me corresponde es una mitad indivisa de una cuarta parte indivisa, el valor de mi adjudicación es de 388.575 pesetas ...*”.
4. El Jefe de la Sección de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, mediante resolución de 22 de marzo de 2002, inadmitió, por extemporánea, “*la pretensión de incorrección de las liquidaciones*” planteada por doña .... En la

notificación de la reseñada resolución se le hizo saber que contra la misma cabía interponer impugnación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra en el plazo de un mes desde la notificación, conforme a los artículos 152 y siguientes de la Ley Foral General Tributaria.

5. Por escrito de 24 de abril de 2002, que tuvo entrada en el Registro del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra al día siguiente, doña ... interpuso recurso extraordinario de revisión contra *“la liquidación carta de pago del impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (sucesiones) 9721230498253 y liquidación carta de pago del impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (sucesiones) 9721060123266”* solicitando la modificación de la valoración *“de la finca relacionada anteriormente y por lo tanto la modificación de las liquidaciones efectuadas y la devolución del ingreso indebido ...”*.
6. Existe en el expediente que le ha sido facilitado a este Consejo un informe del Jefe de la Sección de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el que, en relación con los recursos extraordinarios de revisión interpuestos por don ... y doña ... se manifiesta, en síntesis, que:
  - a) Con fecha 23 de mayo de 2001 fue presentada a liquidación (número de presentación 2246/01) la escritura de aceptación y manifestación de herencia, entrega de legados y adjudicación de bienes, autorizada por el notario de Pamplona D. ... el día 18 de mayo de 2001 bajo el número 247 de su protocolo.
  - b) Como paso previo a la liquidación, fue solicitada al Servicio de Riqueza Territorial de la Hacienda Tributaria de Navarra la emisión del correspondiente informe de comprobación de valor de los bienes inmuebles relacionados en dicha escritura.
  - c) El Servicio de Riqueza Territorial emitió el informe de

comprobación de valor solicitado, en el que se señala que el valor comprobado de la cuarta parte indivisa (25%) de la referida finca rústica sita en ... (...), asciende a 7.191.013 pesetas, es decir, el mismo valor que el declarado por los interesados en la referida escritura de aceptación de herencia; y a la vista del mismo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 36 y 196 de las Normas para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de 10 de abril de 1970, la Oficina Liquidadora de Pamplona practicó, con fecha 14 de junio de 2001, las correspondientes liquidaciones.

- d) Dichas liquidaciones fueron pagadas por los contribuyentes el día 20 de julio de 2001 y el día 23 de julio de 2001 fue retirada la escritura pública de la Oficina Liquidadora de Pamplona, una vez acreditado el pago del Impuesto.
  - e) De la documentación obrante en el expediente en el momento de practicar las liquidaciones (14 de junio de 2001), se deduce que el valor de la cuarta parte indivisa de la finca del expositivo cuatro de la repetida escritura de aceptación de herencia es de 7.191.013 pesetas, por lo que, en ningún caso, podía deducirse la existencia de un error de hecho, y que *“si los interesados estaban disconformes con dicha valoración tuvieron los plazos legales para oponerse a la misma mediante los procedimientos oportunos y que constaban expresamente en las liquidaciones giradas y notificadas por la Oficina Liquidadora”*.
7. Existe también en el expediente una comunicación del Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN), de 1 de marzo de 2005, dirigida a doña ... poniendo a su disposición el expediente durante el plazo de quince días, indicándole, al propio tiempo, la posibilidad de formular, dentro del mismo, alegaciones y aportar o solicitar la práctica de las pruebas que estime convenientes a su derecho. Doña ... presentó, con fecha de 11 de abril de 2005, en el Departamento de Economía

y Hacienda un escrito en el que manifiesta que *“teniendo en cuenta la comunicación de fecha 01/03/05, en referencia al expediente administrativo 217/2002, y dentro del plazo concedido para formular alegaciones y la solicitud de pruebas”* solicita del TEAFN *“la formulación de tasación pericial contradictoria de la finca rústica en controversia”*.

8. Consta, igualmente, en el expediente la propuesta de desestimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña ... contra liquidaciones números 01/358, 01/2754 y 01/610, giradas como consecuencia de adquisición hereditaria.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

### **II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen**

El objeto del presente dictamen, recabado por el Presidente del Gobierno de Navarra, está constituido por el recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña ... contra liquidaciones giradas por los impuestos sobre Sucesiones y Actos Jurídicos Documentados derivadas de adquisición hereditaria.

La petición de dictamen se fundamenta en el artículo 16 de la LFCN, conforme a la redacción dada al mismo por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, en cuyo número 1, letra h) contempla la intervención preceptiva del Consejo de Navarra en los recursos extraordinarios de revisión.

Por consiguiente, tratándose de dictaminar sobre un recurso extraordinario de revisión, el dictamen de este Consejo es preceptivo.

### **II.2ª. Características del recurso extraordinario de revisión**

Tratándose de una cuestión tributaria resulta de aplicación la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra cuyo artículo 159 remite para el supuesto de interposición de recurso extraordinario de revisión, como es el caso, a la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común.

La competencia para el conocimiento y resolución de las impugnaciones económico-administrativas viene atribuida al Gobierno de Navarra y, por delegación, al TEAFN, que es quien debe conocer del recurso de revisión y adoptar la propuesta de resolución, que deberá ser ratificada por aquél. Así se deduce del contenido de los artículos 152 y 153, de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, en relación con los artículos 20 y 35 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC) dispone, en su artículo 108, que *“contra los actos firmes en vía administrativa, sólo procederá el recurso extraordinario de revisión cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 118.1”*.

Los artículos 118 y 119 de la LRJ-PAC regulan dicho recurso extraordinario, que se interpone ante el órgano administrativo que dictó el acto firme en vía administrativa, por los tasados motivos establecidos en el artículo 118.1, en el plazo determinado en el artículo 118.2 y sin perjudicar el derecho de los interesados a instar la revisión de oficio o la rectificación de errores (artículo 118.3), previéndose un trámite de inadmisión (artículo 119.1).

De esta regulación legal resulta que el recurso administrativo de revisión es extraordinario en un doble sentido, pues se interpone contra actos firmes en vía administrativa y sólo procede cuando concurren motivos tasados. De ahí que no pueda convertirse en un cauce para recurrir un acto por cualesquiera argumentaciones y motivos, pues ello desnaturalizaría su carácter extraordinario, de suerte que es una vía especial para impugnar actos firmes en vía administrativa cuando concurra alguna de las causas taxativamente fijadas en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Por ello, su interpretación, así como la de los motivos en que procede, ha de ser estricta, con el fin de evitar su desnaturalización, convirtiéndolo en una forma de abrir extemporáneamente las vías ya caducadas. Así lo ha entendido

reiteradamente el Tribunal Supremo entre otras, en sus sentencias de 28 de julio de 1995 y 9 de junio de 1999, y en la más reciente de 25 de enero de 2001 en la que señala que, *“al ser extraordinario, el recurso extraordinario de revisión sólo es viable por motivos tasados”*. Así lo ha subrayado igualmente este Consejo en ocasiones anteriores (dictámenes 18 y 26/2000, 35, 39 y 44 de 2002, 67/2003 y 43/2004).

No se contempla expresamente en los artículos 118 y 119 LRJ-PAC, salvo en concretos extremos a los que ya nos hemos referido, el procedimiento administrativo que deba seguirse en la instrucción y resolución de los recursos de revisión, por lo que resultarán aplicables directamente los principios generales que, para los recursos administrativos, se contienen en los artículos 107 y siguientes LRJ-PAC. De ellos resulta que debe otorgarse audiencia a los interesados *“cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario”* (artículo 112.1 de la LRJ-PAC), audiencia que fue otorgada a la recurrente mediante escrito del Secretario del TEAFN de 1 de marzo de 2005, concediéndole un plazo de quince días durante el cual el expediente estaría a su disposición en las oficinas del mismo para formular alegaciones y aportar o solicitar la práctica de pruebas que estimase conveniente a su derecho, habiendo solicitado dentro del citado plazo la formulación de *“tasación pericial contradictoria de finca rústica en controversia”*, según consta en el expediente.

### **II.3ª. Sobre la procedencia del recurso extraordinario de revisión y la cuestión resuelta por el acto administrativo objeto del recurso**

Doña ... interpuso, mediante escrito que tuvo entrada en el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra el día 25 de abril de 2002, recurso extraordinario de revisión contra liquidaciones giradas por los impuestos sobre sucesiones y actos jurídicos documentados.

A la vista de las circunstancias concurrentes en el supuesto sometido a nuestro dictamen, debe señalarse, en primer lugar, que el mismo resulta admisible toda vez que se interpone contra un acto administrativo firme en vía administrativa como lo son las repetidas liquidaciones tributarias; ha sido

interpuesto por persona legitimada, doña ..., en cuanto afectada directamente por el acto que se recurre, y en plazo al no haber transcurrido el plazo máximo establecido en el artículo 118 de la LRJ-PAC, correspondiendo su resolución al Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra. Procede, por tanto, examinar si el recurso extraordinario analizado puede entenderse fundado en alguno de los casos previstos en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC.

La recurrente interpone el recurso extraordinario de revisión – repetimos- contra dos liquidaciones tributarias giradas por los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Actos Jurídicos Documentados derivadas de adquisición hereditaria. Aduce en su recurso, en síntesis, que la finca ha sido incorrectamente valorada, ya que mediante tasación realizada el 30 de octubre de 2001, se prueba que se incurrió en error en dicha valoración.

No indica la recurrente en cual de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 118 de la LRJ-PAC ampara su recurso, pero del contexto del mismo se deduce, a juicio de este Consejo, que lo hace acogándose a la circunstancia 2ª enunciada en el citado apartado, es decir *“que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida”*; puesto que, en ningún caso, podría acogerse la circunstancia 1ª, puesto que para ello debería haberse incurrido en error de hecho que resultase de los propios documentos incorporados al expediente, circunstancia que no se da en el presente caso ya que el documento –la tasación pericial en la que fundamenta su recurso- no existía en el expediente de gestión tributaria y, a mayor abundamiento, fue encargada por la propia recurrente.

En efecto, de los antecedentes a los que ha tenido acceso este Consejo se deduce que la valoración pericial en que doña ... apoya su recurso fue realizada el día 30 de octubre de 2001, cuando ya habían sido abonadas las liquidaciones (20 de julio de 2001 y 23 de julio de 2001) practicadas todas con fecha 14 de junio de 2001. Resulta evidente que la citada valoración pudo ser aportada en el expediente de liquidación-recaudación y, en cambio no se hizo. Por otra parte, las liquidaciones fueron



practicadas, previo informe de comprobación de valores emitido por el Servicio de Riqueza Territorial de la Hacienda Pública de Navarra en el que se señaló el mismo valor que el declarado por los interesados.

Llegados a este punto, se hace obligado puntualizar que, como tiene dicho el Tribunal Supremo (sentencia de 23 de julio de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), el recurso extraordinario de revisión es un recurso excepcional que, aparte de imponer una interpretación estricta de los motivos invocados –sólo los enumerados en dicho precepto– impide examinar cuestiones que debieron invocarse en vía de los recursos ordinarios o en el jurisdiccional, circunstancia impeditiva que se da, cabalmente, en el caso que nos ocupa.

Por otra parte, la causa invocada por la recurrente, es decir que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida –en este caso de las liquidaciones tributarias practicadas–, constituye una de las causas tasadas para la procedencia del recurso de revisión, y posibilita, obviamente, que el documento sea anterior o posterior, pero establece dos condiciones: 1ª) que aparezca un documento de valor esencial para la resolución del asunto, esto es, ha de tratarse de un documento y éste ha de ser determinante, de suerte que su conocimiento previo por la Administración hubiere dado lugar necesariamente a la adopción de una resolución distinta; y 2ª) que el documento evidencie el error de la resolución cometida, de forma que con su mera aportación se acredite el error de modo concluyente y definitivo y 3ª) que el documento aparezca, no que sea creado por la parte recurrente; condiciones todas ellas que han de concurrir conjuntamente.

Este Consejo entiende que el recurso extraordinario de revisión dictaminado no es procedente por no concurrir la circunstancia alegada, ya que la valoración pericial aportada es posterior a la formalización del expediente relacionado con las liquidaciones recurridas. Tampoco constituye un documento esencial que, de haber sido conocido por la Hacienda Tributaria de Navarra, hubiera dado lugar a liquidaciones distintas a las

practicadas, que lo fueron previo informe de comprobación de valores emitido por el Servicio de Riqueza Territorial de aquélla en el que, además, se admitió el valor declarado por los interesados, y además, ha sido creado por la recurrente.

Por tanto, a juicio de este Consejo, es correcta la propuesta de acuerdo formulada por el TEAFN en cuanto propone la desestimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña ... contra liquidaciones giradas por los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Actos Jurídicos Documentados derivadas de adquisición hereditaria.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña ... contra liquidaciones tributarias giradas por los impuestos sobre Sucesiones y Actos Jurídicos Documentados derivadas de adquisición tributaria debe desestimarse.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.