

Expediente: 11/2017

Objeto: Recurso extraordinario de revisión por modificación de liquidación del impuesto de sucesiones.

Dictamen: 15/2017, de 15 de mayo

DICTAMEN

En Pamplona, a 15 de mayo de 2017,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza, Presidente; doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, Consejera-Secretaria Accidental; don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz Consejeros,

siendo ponente doña M^a Ángeles Egusquiza Balmaseda,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1^a. Solicitud y tramitación de la consulta

El día 9 de marzo de 2017 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo sobre el recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña..., en representación de..., requerido por Acuerdo del Gobierno de Navarra de 29 de marzo de 2017.

A la petición de dictamen se acompañan las actuaciones seguidas y el expediente administrativo instruido para resolver el recurso de revisión interpuesto, en el que constan la propuesta de resolución del Tribunal Económico Administrativo de Navarra (en adelante, TEAFN) y el Acuerdo del

Gobierno de Navarra de 29 de marzo de 2017, por el que se solicita el dictamen preceptivo de este Consejo de Navarra.

I.2ª. Antecedentes de hecho

De la información resultante del expediente facilitado a este Consejo y de la documentación que lo integra pueden destacarse los siguientes hechos y actuaciones principales:

1.- Con fecha 20 de mayo de 2015, doña..., presentó la declaración del Impuesto sobre Sucesiones como legataria del causante don... en la que se declaraba sucesora, entre otros bienes y derechos, del inmueble sito en la localidad de..., en la calle..., número..., piso..., atribuyéndole un valor de 110.000 €.

2.- El informe de valoración emitido por la Administración Tributaria elevó esa valoración del inmueble hasta 123.793,40 €, siendo notificada a la reclamante y recibiendo, según acuse de su recibo, el 23 de septiembre de 2015. A dicha notificación se adjuntó la correspondiente propuesta de liquidación del impuesto, número 2015/2252, por el importe valorado.

3.- Doña... abonó íntegramente la citada deuda tributaria el 29 de septiembre de 2015.

4.- En la propuesta inicial de liquidación de 23 de septiembre de 2015 se concedía a la reclamante un plazo de quince días para la presentación de alegaciones. Dicho plazo transcurrió sin que éstas se presentaran, deviniendo el 11 de octubre de 2015 la liquidación inicial del impuesto en liquidación provisional.

5.- Ha quedado también acreditado que doña... no interpuso recurso ni reclamación durante el subsiguiente plazo legalmente previsto de un mes para la eventual impugnación de la liquidación provisional, por lo que ésta adquirió firmeza el día 11 de noviembre de 2015.

6.- Con fecha 18 de diciembre de 2015, la reclamante presentó recurso de reposición contra la liquidación del impuesto de sucesiones solicitando su

modificación al no estar conforme con la valoración realizada del inmueble reseñado por parte de la Hacienda Foral de Navarra.

7.- Con fecha 7 de enero de 2016, los órganos gestores del impuesto resolvieron inadmitir el citado recurso por haberse presentado fuera de plazo. La resolución se notificó de forma personal a doña... el día 15 de enero de 2016.

8.- Contra la resolución del recurso de reposición, Doña... interpuso reclamación económico-administrativa el 10 de febrero de 2016, incidiendo de nuevo en su solicitud de modificación de la valoración del inmueble a los efectos de la liquidación del impuesto de sucesiones, por no resultar correctos los datos sobre los que liquidó la administración.

9.- Posteriormente, con fecha de 21 de junio de 2016, la reclamante presenta nuevo escrito en el que señala que, en el caso de que se confirme por el TEAFN la extemporaneidad declarada por la sección gestora del recurso de reposición, se tenga calificado aquél como recurso extraordinario de revisión.

10.- El TEAFN, con fecha 14 de marzo de 2017, ha propuesto la desestimación de la reclamación económico administrativa planteada, así como del recurso extraordinario de revisión en que ésta ha sido convertida.

En ella se propone la confirmación de la reclamación, entendiendo que la interposición del recurso de reposición es extemporánea por haber transcurrido el plazo de un mes previsto para ello en el artículo 150.3 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), y en el artículo 5 del Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, REPREA), toda vez que no se presentó el recurso de reposición hasta el día 18 de diciembre de 2015, cuando la propuesta de liquidación provisional devino el 11 de octubre de 2015, adquiriendo firmeza el 11 de noviembre del mismo año.

En cuanto a la conversión del recurso de reposición en el extraordinario de

revisión, con invocación de los artículos 118 y 119 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC), se reseña la doctrina del carácter excepcional y de intelección estricta de las causas del artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Y, tras examinar la aplicación de éstas al caso y la susceptibilidad de que se pueda valorar un error de hecho, se concluye que no cabe apreciar que en la liquidación provisional impugnada concorra error de hecho, dado que el motivo de impugnación alegado exige una labor de interpretación y aplicación del Derecho tendente a determinar si efectivamente se ha producido.

11. Por último, por Acuerdo del Gobierno Navarra de 29 de marzo de 2017, se toma en consideración la propuesta de resolución del recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña... en representación de doña..., y se solicita el dictamen preceptivo del Consejo de Navarra conforme a la normativa aplicable de este Consejo.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El presente dictamen tiene por objeto el examen del recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña... en representación de doña..., al resultar extemporáneo el recurso de reposición interpuesto en el que solicita la modificación de la valoración del bien inmueble sito en la localidad de..., calle..., número..., piso..., a los efectos de la liquidación del impuesto de sucesiones, y pedir que dicho recurso se convierta en recurso extraordinario de revisión.

El recurso cabe entender que se fundamenta, a tenor de lo manifestado en el mismo, en la causa primera del artículo 118 de la LRJ-PAC: la existencia de un error de hecho que resulte de los documentos incorporados al expediente.

Por otra parte, en el Acuerdo del Gobierno Navarra de 29 de marzo de 2017, se solicita el dictamen preceptivo del Consejo de Navarra conforme a la normativa aplicable al caso, disponiendo el artículo 14.1, letra j) de la Ley Foral

8/20016, de 9 de junio, del Consejo de Navarra, que el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en aquellos asuntos en que la legislación establezca la exigencia de informe preceptivo del Consejo de Navarra o el dictamen de un organismo consultivo.

Además, el artículo 119.1 de la LRJ-PAC prevé que: “El órgano competente para la resolución del recurso podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite, sin necesidad de recabar dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, cuando el mismo no se funde en alguna de las causas previstas en el apartado 1 del artículo anterior o en el supuesto de que se hubiesen desestimado en cuanto al fondo otros recursos sustancialmente iguales”.

En consecuencia, este Consejo de Navarra emite el dictamen con el carácter de preceptivo, según resulta de las previsiones citadas y preveía expresamente el artículo 16.1. h) de la 1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra, para los “recursos administrativos de revisión”.

II.2ª. Características del recurso extraordinario de revisión

El artículo 159 de la LFGT dispone que “el recurso extraordinario de revisión se interpondrá conforme al régimen establecido por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común”.

La LRJ-PAC dispone, en su artículo 108, que “contra los actos firmes en vía administrativa sólo procederá el recurso extraordinario de revisión cuando concorra 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).

En el ordenamiento tributario foral de Navarra, el recurso extraordinario de revisión es una de las modalidades de las impugnaciones económico-

administrativas, en virtud de lo previsto por el artículo 152 de la LFGT, por lo que la competencia para conocer y resolver el recurso corresponde al Gobierno de Navarra que puede delegar dichas funciones en un órgano creado al efecto. Este órgano es el TEAFN, en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

Como ya dijimos en nuestros dictámenes (entre otros, 4/2006, de 30 de enero; 17/2010, de 12 de abril; 4/2016, de 11 de enero; y 3/2017, de 24 de enero), 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, lo que desnaturalizaría su carácter extraordinario, de suerte que es una vía especial para impugnar actos firmes en vía administrativa cuando concorra alguna de las causas taxativamente fijadas en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Por ello, su interpretación ha de ser estricta, para evitar que se convierta en vía ordinaria para impugnar los actos administrativos transcurridos los plazos al efecto establecidos. Así lo ha entendido en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo (entre otras en sus sentencias de 28 de julio de 1995 y 9 de junio de 1999) y lo ha subrayado repetidamente este Consejo (dictámenes 67/2003, 43/2004, 1 y 27 de 2005, y 4/2016, entre otros).

La competencia para resolver el recurso extraordinario de revisión en materia tributaria corresponde, en Navarra, al TEAFN, debiendo éste pronunciarse no sólo sobre la procedencia del recurso, sino también, en su caso, sobre la cuestión de fondo resuelta por el acto recurrido (artículo 119.2 LRJ-PAC), entendiéndose desestimado por el transcurso de tres meses (artículo 119.3 LRJ-PAC).

No se contempla expresamente en los artículos 118 y 119 de la LRJ-PAC, a salvo concretos extremos a los que ya nos hemos referido, el procedimiento administrativo que deba seguirse en la instrucción y resolución del recurso extraordinario de revisión, por lo que resultan aplicables directamente los

principios generales que, para los recursos administrativos, se contienen en los artículos 107 y siguientes de la LRJ-PAC. De ellos se desprende que debe otorgarse audiencia a los interesados, máxime cuando existan otros interesados distintos del recurrente, a los que “se les dará, en todo caso, traslado del recurso para que en el plazo antes citado, aleguen cuanto estimen procedente”, según dispone el apartado 2 del artículo 112 de la LRJ-PAC.

En el presente caso, la propuesta de resolución, recogida en el pertinente Acuerdo del Gobierno de Navarra, se basa en el escrito de interposición de los recursos presentados por la interesada y en los documentos del expediente administrativo de los que ésta ha tenido conocimiento. No es necesario, por tanto, el trámite de audiencia.

En consecuencia, puede afirmarse que la tramitación del recurso extraordinario de revisión ha sido correcta.

II.3ª. Improcedencia del recurso extraordinario de revisión

En el presente asunto se impugna, mediante el recurso extraordinario de revisión, la resolución de 7 de enero de 2016 de los órganos gestores del Impuesto de Sucesiones por el que se resolvió inadmitir el recurso interpuesto con fecha 18 de diciembre de 2015 por doña..., en representación de..., solicitando la modificación de valoración, y consecuente liquidación del impuesto de sucesiones, del bien inmueble sito en la localidad de..., en la calle..., número..., piso..., al haber devenido firme la liquidación del citado impuesto por presentarse su reclamación extemporáneamente el 18 de diciembre de 2015.

En este sentido cabe advertir que la recurrente no presentó alegaciones a la notificación de liquidación inicial del día 23 de septiembre de 2015, dentro del plazo previsto de quince días, ni interpuso reclamación dentro del mes habilitado para instar la reclamación correspondiente, deviniendo el 11 de octubre de 2015 la liquidación inicial en provisional y adquiriendo firmeza el día 11 de noviembre de 2015, en virtud de lo dispuesto en los artículos 150.3 de la LFGT y 5 del REPREA.

No se indica de manera expresa la causa en la que se fundamenta el recurso extraordinario de revisión, pero ésta ha de residenciarse, por exclusión, en el primero de los motivos tasados del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, la existencia de un “error de hecho que resulte de los documentos incorporados al expediente”.

El recurso se ha interpuesto, contra un acto firme en vía administrativa y dentro del plazo de “cuatro años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución impugnada”, dado que la citada resolución le fue notificada con fecha 15 de enero de 2016. En consecuencia, éste debe ser admitido a trámite.

En cuanto al tema de fondo, la argumentación de la recurrente se centra en que media error de hecho en la resolución de la valoración del inmueble liquidado por los órganos gestores del impuesto de sucesiones, al haber fijado la Hacienda Foral el valor del precitado inmueble en 123.773,40 euros, cuando dicho valor resulta menor conforme a los datos con los que cuenta la Administración, aunque en el expediente no exista evidencia de ello.

Como este Consejo ha indicado de manera reiterada en relación con el artículo 118 de la LRJ-PAC, éste es un precepto excepcional de interpretación estricta que no puede convertirse en un cauce para recurrir un acto por cualesquiera argumentaciones y motivos.

En relación con la causa primera del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, hemos venido señalado que el recurso extraordinario de revisión sólo procede cuando al dictar los actos firmes en vía administrativa “se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente” (artículo 118.1.1ª LRJ-PAC).

Por ello, este Consejo de Navarra considera que en el presente caso no se dan los requisitos legalmente exigidos para estimar el recurso deducido frente a tal resolución administrativa, ya que del análisis completo del expediente se advierte que no existe el pretendido error de hecho. Acertadamente indica la propuesta resolución, de forma coincidente con las reiteradas apreciaciones de este Consejo (entre otros, dictámenes 20/2000, de 18 de julio; 18/2015, de 15 de junio; y 10/2016, de 25 de enero), que el error de

hecho es aquel que versa sobre una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, debe poseer las notas de ser evidente, indiscutible y manifiesto y tiene que referirse a los presupuestos fácticos determinantes de la decisión administrativa. La doctrina del Tribunal Supremo así lo ha venido manifestando en muchas ocasiones, caracterizado el error material o de hecho con una serie de notas que se reflejan, entre otras, en la sentencia de 23 de mayo de 2012, recurso de casación número 2139/2011, cuyo fundamento séptimo señala:

“El error material se caracteriza por ser ostensible, manifiesto, indiscutible y evidente por sí mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y por exteriorizarse prima facie por su sola contemplación, por lo que su corrección por ese cauce requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: (a) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; (b) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; (c) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables; (d) que mediante su corrección no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; (e) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); (f) que no padezca la subsistencia del acto administrativo, es decir, que no genere la anulación o la revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión; y (g) que se aplique con un hondo criterio restrictivo (véanse las sentencias de 5 de febrero de 2009 (casación 3454/05, FJ 4º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 5º) y 18 de marzo de 2009 (casación 5666/06 , FJ 5º)”.

Además, de acuerdo con la consolidada jurisprudencia [SSTS de 29 de enero de 2008 (recurso de casación núm. 1582/2003) y de 22 de junio de 2009 (recurso de casación núm. 696/2006)], “la vía de la revisión del artículo 118.1.1ª de la Ley 30/92 no está para corregir equivocaciones jurídicas” y “el error ha de ser «de hecho», es decir que no ha de implicar una interpretación de las normas legales o reglamentarias aplicables en el supuesto de que se trate”; por

lo que “para que se hubiera producido un error de hecho tendría que haberse demostrado que existió dicho error respecto a una circunstancia puramente fáctica y que ello hubiera dado lugar a la nulidad de la resolución, en este caso de la dictada al resolver el recurso administrativo ordinario”.

En el presente caso, la pretensión planteada por la recurrente no presenta las citadas notas y carece de tal fundamento. Se dice que no es correcta la valoración del piso en 123.773,60 euros, liquidada en el impuesto de sucesiones y recogida en el documento que adjuntó con el recurso, pero se desconoce cuál sea el valor alternativo que procedería otorgar a efectos tributarios al indicado inmueble, y en el expediente no constan más dato que la manifestación que, en tal sentido, realiza la reclamante.

Ese posible error de valoración del inmueble, a la vista de todos esos hechos, exigiría una labor de interpretación y aplicación del Derecho que resulta incompatible con la definición de error de hecho, por lo que no cabe apreciar la concurrencia de la causa primera del artículo 118 LRJ-PAC.

En consecuencia, este Consejo considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña..., en representación de..., debe ser desestimado al no concurrir un error de hecho que pueda derivarse de la documentación incorporada al expediente.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña..., en representación de..., contra la resolución de 7 de enero de 2016 de los órganos gestores del impuesto de sucesiones, que inadmitió la reclamación de revisión de la liquidación firme, número 2015/2252, de 11 de noviembre de 2015, debe ser desestimado.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.