

**Expediente:** 11/2018

**Objeto:** Recurso extraordinario de revisión deducido frente a liquidación practicada por Impuesto de Sucesiones.

**Dictamen:** 9/2018 de 21 de marzo

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 21 de marzo de 2018,

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

siendo ponente don Alfredo Irujo Andueza,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1ª. Solicitud y tramitación de la consulta**

El día 23 de febrero de 2018 tuvo entrada en este Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en 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 doña..., frente a liquidación por impuesto de sucesiones.

A la solicitud de dictamen se acompaña el expediente administrativo instruido para resolver el recurso de revisión interpuesto, en el que consta la propuesta de resolución elaborada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN) de 14 de febrero de 2018.

#### **I.2ª. Antecedentes de hecho**

De la información contenida en el expediente que se ha facilitado a este Consejo y de la documentación obrante en él, resultan los siguientes hechos relevantes:

1. Con fecha de 7 de abril de 2015 se practicó por el Jefe de la Sección de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, frente a doña..., una propuesta de liquidación por el Impuesto de Sucesiones en relación con la sucesión mortis causa de doña..., formalizada mediante escritura de aceptación de herencia de fecha 27 de noviembre de 2014, otorgada ante el Notario don... número 2.164 de protocolo, y ofreciéndose un plazo de quince días para la formulación de alegaciones, transcurrido el cual sin su presentación se entendería practicada la notificación de la liquidación tributaria.

2. La citada propuesta de liquidación fue notificada a la interesada con fecha de 15 de abril de 2015, sin que se presentaran alegaciones en el plazo concedido al efecto.

3. Con fecha de 9 de junio de 2015 se presentó recurso de reposición contra la liquidación anterior, por cuanto no se había tenido en cuenta, "tal y como obra en la documentación presentada, que Doña..., heredera de Doña..., fue declarada incapaz en sentencia nº 183/2014, de 29 de abril de 2014".

4. Con fecha de 23 de septiembre de 2015 el Jefe de la Sección de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados resolvió la inadmisión del recurso de reposición por haber sido interpuesto fuera del plazo establecido.

5. Con fecha de 4 de noviembre de 2015 la interesada interpuso reclamación económico-administrativa frente a la resolución anterior, siendo desestimada mediante acuerdo del Gobierno de Navarra de 25 de octubre de 2017, que ratificó la propuesta emitida por el TEAFN el 4 de octubre de 2017, considerándose que la liquidación provisional y la deuda tributaria en ella contenida, al no haber sido impugnadas en plazo, habían alcanzado firmeza y que resultaba procedente la confirmación de la inadmisión

realizada por el Jefe de la Sección de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo imposible entrar a conocer del fondo de la cuestión planteada.

6. Con fecha de 23 de mayo de 2017 se presentó por la interesada recurso extraordinario de revisión contra la inicial liquidación provisional del impuesto, al concurrir la circunstancia prevista en el artículo 125.1.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP) y solicitando su rectificación por incurrir en error de hecho. Según se indicaba en el recurso, “en la declaración del impuesto de sucesiones, esta parte aportó la escritura pública de aceptación de herencia en la que figuraba la calidad de incapacitada de la Sra... y la sentencia judicial en la que se la incapacitó, sin embargo, a la hora de proceder a la liquidación del impuesto este hecho no fue tenido en cuenta por la administración y, por ende, no aplicó la reducción a la que tiene derecho”. A su juicio era “innegable el error en el que se ha incurrido, dado que la condición de incapacitada de la Sra... se acredita suficientemente en los documentos que se aportó por esta parte”.

7. Con fecha de 14 de febrero de 2018, se ha propuesto por el TEAFN la estimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto, al considerar que “nos encontramos ante un error de hecho que se deriva del propio expediente”, toda vez que consta en este la escritura de aceptación de herencia, en la que se recoge la sentencia de incapacitación y nombramiento de tutor.

8. Por último, consta en el expediente la Orden Foral 27/2018, de 19 de febrero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, de remisión de la propuesta de resolución a los efectos de la emisión del dictamen del Consejo de Navarra, y de suspensión del plazo para la resolución del recurso.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

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

El objeto del presente dictamen, recabado por la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, está constituido por el recurso extraordinario de revisión, interpuesto por doña..., en representación de doña... contra la propuesta de liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones, formulada por la Sección de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El recurso se fundamenta en lo dispuesto por el artículo 125.1.a) de la LPACAP, “que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente”.

La solicitud de dictamen realizada por la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra se fundamenta en el artículo 14.1 de la vigente LFCN que, en su apartado j), preceptúa la intervención en cualquier otro asunto en que la legislación establezca la exigencia de dictamen del Consejo de Navarra o de un organismo consultivo; previsión que para el recurso extraordinario de revisión se encuentra recogida en la actualidad en el artículo 126 de la LPACAP. Por tanto, de conformidad con lo anteriormente expuesto, el presente dictamen se emite con carácter preceptivo.

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

El recurso interpuesto por el interesado es el previsto en el artículo 62 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, a cuyo tenor, “el recurso extraordinario de revisión se interpondrá conforme al régimen establecido por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común”. Tiene, además, su base legal en el artículo 159 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGT), según el cual “el recurso extraordinario de revisión se interpondrá conforme al régimen establecido por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común”.

La LPACAP dispone, en su artículo 113, 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 125.1”.

Los artículos 125 y 126 de la LPACAP, que regulan dicho medio de impugnación, disponen que se debe interponer ante el órgano administrativo que dictó el acto firme en vía administrativa, por los tasados motivos establecidos en el artículo 125.1, en el plazo determinado en el artículo 125.2 y sin perjudicar el derecho de los interesados a instar la revisión de oficio o la rectificación de errores (artículo 125.3), previéndose un trámite de inadmisión (artículo 126.1).

De la precedente regulación se deduce que el recurso administrativo de revisión es extraordinario en un doble sentido, puesto que 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 un remedio especial para impugnar actos firmes en vía administrativa cuando concorra alguna de las causas taxativamente fijadas en el artículo 125.1 de la LPACAP. Por ello, la interpretación de los motivos en que procede, ha de ser estricta, ya que su naturaleza exige evitar que se convierta en vía ordinaria para impugnar los actos administrativos firmes, una vez transcurridos los plazos preclusivos que la ley establece para interponer los recursos ordinarios.

En este sentido es reiterada la doctrina del Tribunal Supremo de que “el recurso extraordinario de revisión, como indica su propia denominación y revelan las circunstancias que según la ley justifican, es una muy especial vía de impugnación destinada a hacer valer aquellos motivos de invalidez que el interesado no pudo utilizar a través de los ordinarios medios de impugnación. Esto significa que solamente cuando se dan las tasadas circunstancias para las que legalmente está previsto, y que no puede ser utilizado para intentar revisiones fácticas o jurídicas que pudieron ser planteadas en la impugnación que con carácter ordinario esté legalmente establecida para la actuación administrativa que pretenda combatirse”.

### **II.3ª. Competencia y tramitación**

En principio, la competencia para resolver el recurso extraordinario corresponde al mismo órgano que dictó el acto recurrido (artículo 125.1 de la LPACAP), pero en nuestro caso hemos de entender que la remisión contenida en el artículo 159 de la LFGT al procedimiento administrativo común no afecta a la atribución competencial, dado que el recurso extraordinario de revisión que dicha LFGT establece contra los actos firmes de naturaleza tributaria es una modalidad de las impugnaciones económico-administrativas previstas por el artículo 152 de la LFGT, estando atribuida la competencia para resolverlas al Gobierno de Navarra (artículo 153 LFGT) que se encuentra facultado para delegar esta función en el órgano creado al efecto. Este órgano es el TEAFN, a quien corresponde conocer y adoptar las propuestas de resolución de las impugnaciones económico-administrativas, en virtud de lo establecido en el artículo 20 del Reglamento del Recurso de Reposición y de las Impugnaciones Económico-Administrativas, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

El órgano competente para resolver el recurso extraordinario de revisión debe pronunciarse no sólo sobre la procedencia del recurso, sino también, en su caso, sobre la cuestión de fondo resuelta por el acto recurrido (artículo 126.2 de la LPACAP), entendiéndose desestimado por el transcurso de tres meses, quedando expedita la vía jurisdiccional contencioso-administrativa (artículo 126.3 de la misma ley).

En cuanto a la tramitación, no se contempla expresamente en los artículos 125 y 126 de la LPACAP 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 112 y siguientes de la LPACAP.

De ellos resulta que debe otorgarse audiencia a los interesados, en los términos establecidos por el artículo 118 de la LPACAP, cuyo apartado 1 dispone, en su párrafo primero, que “cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario, se pondrán de manifiesto a los interesados para que, en un plazo no inferior a

diez días ni superior a quince, formulen las alegaciones y presenten los documentos y justificantes que estimen procedentes”.

En el presente caso, la propuesta de resolución no tiene en cuenta nuevos hechos o documentos distintos de los recogidos en el expediente originario, razón por la cual no resulta necesario el trámite de audiencia.

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

#### **II.4ª. Sobre la procedencia del recurso extraordinario de revisión**

El presente recurso extraordinario de revisión se interpone, como ya se ha señalado anteriormente, contra la propuesta de liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones practicada el 7 de abril de 2015 por el Jefe de la Sección de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A juicio del TEAFN, “en el presente supuesto se discute la aplicación de un beneficio fiscal, establecido en el artículo 32 bis del Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se condiciona a la concurrencia de determinado grado de minusvalía en el sujeto pasivo. El mencionado artículo 32 establece que *«la acreditación de la minusvalía se efectuará conforme a lo establecido en el artículo 50 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo»*. Y dicho precepto dispone que *«se considerarán afectados por una minusvalía igual o superior al 33 por 100 las personas que perciban prestaciones reconocidas por las Administraciones Públicas como consecuencia de incapacidad permanente absoluta, gran invalidez o incapacidad declarada judicialmente»*.”

Pues bien, es lo cierto, como señala el mismo TEAFN, que “nos encontramos ante la existencia de un error de hecho que deriva del propio expediente”, en el que obra, la escritura de aceptación y manifestación de herencia y adjudicación de bienes otorgada el 27 de noviembre de 2014 ante el notario de Pamplona don..., en la que comparece doña..., en

nombre y representación y como tutora de doña..., que fue inhabilitada totalmente para gobernarse por sí misma y para administrar sus bienes, nombrándose tutora por sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº 8 de Pamplona, de 29 de abril de 2014, lo que es “fácilmente constatable con la referida sentencia”.

Resulta, efectivamente, de aplicación lo señalado en las sentencias invocadas por la propuesta de resolución, del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 1993, de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 2003, o del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 5 de febrero de 2000, en el sentido de que debe aceptarse el error de hecho como sinónimo de “de error en los elementos de hecho”, no pudiendo reconducirse a un error material, pues la calificación de error de hecho tiene un alcance más amplio, abarcando todos los supuestos de error que recaen sobre los elementos de hecho de la relación jurídico-tributaria.

No hay duda, en definitiva, de la circunstancia fáctica que consta en el expediente de que nos encontramos ante una persona incapacitada judicialmente, con “inhabilidad total para gobernarse por sí misma y para administrar sus bienes”. Como quiera que la liquidación recurrida no contempló esta circunstancia, de la que existía cumplida constancia en el expediente, incurrió al practicar la liquidación en un claro error de hecho, lo que hace que el recurso extraordinario de revisión deba ser estimado, tal y como propone el TEAFN.

En suma, este Consejo de Navarra comparte el criterio correctamente expresado en la propuesta de resolución de que procede la estimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto, debiendo pronunciarse también el órgano al que corresponde conocer del recurso, tal y como hemos adelantado, “sobre el fondo de la cuestión resuelta por el acto recurrido”, según establece el artículo 126.2 de la LPACAP y, consiguientemente, sobre la procedencia de la aplicación al caso presente del beneficio fiscal establecido por el artículo 32 bis del Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión, interpuesto por doña..., en representación de doña... contra la propuesta de liquidación provisional por el Impuesto de Sucesiones, debe ser estimado.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.