

## EXPEDIENTE 2E/2024

En la ciudad de Pamplona a 8 de febrero de 2024, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por la representación de los herederos de doña AAA, con NIF XXX, frente a liquidación provisional dictada el día 14 de diciembre de 2022 por la jefa de la Sección gestora del, entre otros, Impuesto sobre Sucesiones, en relación con la sucesión mortis causa de doña BBB.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 10 de enero de 2020 se produjo el óbito de doña BBB.

En escritura pública otorgada ante el notario don (...) (nº - de su protocolo) el día 26 de junio de 2020, la heredera universal de la finada, doña AAA, hermana de la misma, acepta representada por don BBB la herencia de aquélla, en los bienes y derechos descritos después de satisfacer los legados instituidos en favor de terceras personas.

El valor de la herencia ascendía a un total, una vez descontadas las cargas y deudas existentes, de 451 145,67 €.

Entre los bienes de la herencia figura la mitad indivisa de la vivienda sita en CCC, cuyo valor fue declarado en 280 371,41 €. Dicha vivienda constituía la habitual tanto de la finada como de la heredera.

Asimismo, tal y como consta tanto en la citada escritura pública como en documento independiente, la heredera ostentaba un grado de minusvalía del 69%, reconocida oficialmente desde el día 14 de abril del año 2000.

Por otra parte, la cláusula tercera del apartado tercero del documento público contiene la solicitud de aplicación del tipo del 0,8% a la parte de la herencia consistente en la precitada vivienda habitual previsto en el artículo 34.1 d b') del Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DFL 250/2002, de 16 de diciembre).

SEGUNDO.- El día 10 de julio de 2020 la heredera presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, declarando una base imponible de 451 145,67 €, aplicando una reducción de 180 000 € como consecuencia de la discapacidad que padecía, lo que determinó una base liquidable de 271 145,67 €. Aplicó el tipo impositivo del 0,8% al total de la base liquidable, de forma que determinó como cuota tributaria a ingresar la cantidad de 2 169,17 €, que había sido ya satisfecha de forma íntegra el día anterior a la mencionada presentación, el día 9 de julio de 2020.

TERCERO.- El día 31 de julio de 2020 se otorgó, ante el mismo notario, nueva escritura pública (nº - de protocolo), en la que se manifiesta cumplirse con todos los requisitos exigidos para la aplicación del tipo impositivo citado en el antecedente anterior e incorporando certificado del Ayuntamiento de Pamplona acreditativo de dichos extremos.

CUARTO.- El día 28 de agosto de 2022 los órganos gestores del Impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional modificativa de la autoliquidación presentada, en la que reduce la parte de la base liquidable a la que resulta aplicable el tipo impositivo del 0,8% debido a que dicho porcentaje sería aplicable únicamente al valor proporcional de la vivienda habitual que se hereda cuando se ha aplicado también la reducción del 180 000 € al valor total de la herencia en función de la discapacidad reconocida a la heredera.

Como consecuencia de ello, se establece que dicho tipo es aplicable a una base liquidable de 176 320,81 €. Al resto de la base liquidable (94 824,87 €) el tipo a aplicar sería el general en función del parentesco entre finada y heredera, es decir, el 20%.

Las modificaciones realizadas determinaron un aumento de la cuota tributaria final, desde los 2 169,17 € declarados hasta los 20 375,54 €, liquidándose igualmente los intereses de demora correspondientes por importe de 1 451,52 €, lo que supuso una deuda adicional final, una vez descontada la ya satisfecha, de 19 657,89 €.

QUINTO.- Presentadas alegaciones frente a la referida propuesta, han sido desestimadas íntegramente mediante resolución dictada el día 14 de diciembre de 2022.

SEXTO.- Y frente a la resolución citada en el antecedente anterior viene la representación de los herederos de doña AAA (también fallecida según se expone) a interponer reclamación económico-administrativa mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 26 de enero de 2023, solicitando su anulación por las razones que en el mismo se exponen.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

**SEGUNDO.**- El artículo 32 bis del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece un beneficio fiscal en forma de reducción de la base imponible en el supuesto de adquisiciones mortis-causa efectuadas por sujetos pasivos que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 por cien, de forma que si tal grado está entre el 33% y el 65% la reducción ascendería a 60 000 €, mientras que esa cifra asciende a 180 000 € si dicho grado iguala o supera el 65%.

Dicha reducción opera indiscriminadamente, es decir, sobre el importe total que por todos los conceptos y por todos los bienes y derechos adquiera el sujeto pasivo discapacitado, sin diferenciar el origen de dicho importe, ya sea como valor de bienes inmuebles, habituales o no, bienes muebles o cualesquiera otros bienes o derechos que pudiese adquirir por este procedimiento.

En el presente caso, la interesada, al ostentar una discapacidad acreditada del 69%, podía aplicar una reducción, como así hizo, de 180 000 €.

Por consiguiente, de una inicial base imponible de 451 145,67 €, al descontarse 180 000 €, se determinó una base liquidable de 271 145,67 €.

En este sentido, y aunque nada dice la recurrente sobre el importe liquidado de la base imponible, observamos que ha sido aumentado por el órgano liquidador desde los 271 145,67 € hasta 631 145,67 €, sin que nada se motive ni se explique, ni en la propuesta de liquidación ni en la propia liquidación impugnada. Quizás pueda deberse a un error aritmético, ya que dicho importe pudiera tener su origen en la suma de los 180 000 € al importe de la base imponible (451 145,67 €), en lugar de su resta, que es lo que procedía, circunstancia ésta que se deduce de la propia redacción del acto impugnado.

No obstante, la aplicación de los tipos de gravamen se realiza sobre los importes correctos de la base liquidable, por lo que dicho error no tiene influencia ninguna en el cálculo final de la cuota tributaria liquidada, circunstancia ésta que nos lleva, por un elemental principio de economía procedimental, a no anular por ello la liquidación impugnada.

**TERCERO.**- Según lo dispuesto en el artículo 34.1 b), el tipo impositivo general aplicable a las adquisiciones mortis causa de colaterales de segundo grado respecto de la causante (como es el supuesto de hermanos por consanguinidad), teniendo en cuenta el importe de la base liquidable mencionada en el fundamento anterior, se compone de dos partes diferenciadas:

1. A los primeros 7 813,16 €, el 0,80%.
2. Al resto de base liquidable, es decir, a 263 332,51 €, el 20% (art. 34.1 d a').

Por tanto, la cuota tributaria ascendería a un total de 52 729,01 €.

Ahora bien, la letra b' del mismo artículo 34.1 d) establece que *“La adquisición “mortis causa” del pleno dominio de la vivienda habitual del causante, por uno o varios de sus hermanos, tributará al tipo especial de gravamen del 0,8 por 100, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:*

*a”) Que el adquirente hubiese convivido con el causante, en la vivienda habitual de éste, durante los cinco años anteriores al fallecimiento.*

*b”) Que el adquirente no enajene la vivienda heredada dentro de los cinco años siguientes a su adquisición, salvo que falleciera durante ese plazo.*

*c”) Que la vivienda heredada constituya la residencia habitual del adquirente.*

*El tipo será el resultante de la aplicación de la tarifa establecida en la subletra a' de esta letra d) sobre la base liquidable calculada conforme a lo establecido en el capítulo VI sobre el valor íntegro de los bienes, incluyendo el valor de la vivienda.*

*La aplicación del tipo especial de gravamen procederá igualmente cuando la vivienda estuviera incluida dentro del lote adjudicado al heredero, siempre que tal adjudicación no conlleve exceso de adjudicación a favor del adjudicatario de la misma.*

*A estos efectos se atenderá al concepto de vivienda habitual definido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

No discute la Administración tributaria el cumplimiento de los mencionados requisitos. El objeto de la controversia estriba en la cuantía sobre la que debe aplicarse el tipo impositivo del 0,8%. La reclamante defiende que debe aplicarse a la totalidad de la base liquidable. A los primeros 7 813,16 € por aplicación del citado artículo 34.1 b). Y al resto por aplicación del artículo 34.1 d). En cambio, la Administración defiende que dicho tipo reducido debe aplicarse a la parte proporcional de la base liquidable efectivamente gravada que corresponde al valor de la vivienda habitual, de forma que al resto de ella se aplicaría el tipo general del Impuesto.

Pues bien, debemos confirmar en este concreto aspecto la aplicación defendida por la Sección gestora del Impuesto. Lo contrario conduciría a entender que los 180 000 € de reducción de la base liquidable de aplican, en primer y preferente lugar, a la parte de su valor que no se corresponde con el de la vivienda habitual heredada, y esta circunstancia no está regulada por la norma.

Como dice la letra b') transcrita, el tipo del 0,8% se aplica a la parte de la base liquidable que corresponde a la vivienda habitual. En este caso, de la base imponible (451 145,67 €) la parte que corresponde a dicha vivienda asciende a 280 371,41, de lo que lógicamente se deduce que el resto, 170 774,26 € corresponden a otros bienes y derechos diferentes.

Por consiguiente, no es razonable entender, a juicio de este Tribunal, que los 180 000 € de reducción debe aplicarse en primer lugar a una u otra parte del importe de dicha base imponible, por lo que la aplicación proporcional a todas ellas constituye un criterio lógico y ponderado (la aplicación primaria al valor de la vivienda habitual perjudicaría al sujeto pasivo, y la aplicación primaria al resto del valor de la base liquidable le beneficiaría, sin que ninguna de estas aplicaciones preferentes esté prevista en la norma), de forma que, teniendo en cuenta su composición (62,15% en concepto de valor de vivienda habitual y 37,85% en relación con el resto de bienes y derechos), dichos porcentajes se apliquen también a los 180 000 €, siendo así que 111 863,77 € corresponderían a la minoración del valor de la vivienda habitual y 68 136,23 € a la minoración del resto de bienes y derechos. Lo que, a su vez, conduce a que el valor de la base liquidable correspondiente a la vivienda habitual a la que debería aplicarse el tipo impositivo del 0,8% ascendería a 168 507,64 €, aplicándose al resto de base liquidable el tipo que le corresponda según la escala prevista en la subletra a') de la letra d) del artículo 34 del Texto Refundido.

CUARTO.- Como segundo argumento de oposición entiende vulnerada la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima, basando su afirmación en que el modelo 651 de liquidación del Impuesto y el procedimiento de cálculo lleva a la conclusión de que el resultado calculado es el mismo que el autoliquidado por la declarante.

En este sentido, no debemos olvidar que la obligación de autoliquidar e ingresar el tributo en cuestión de forma correcta corresponde en exclusiva a los sujetos pasivos, en este caso a la ahora reclamante. No puede trasladarse a terceros, ni mucho menos a la propia Administración. Como bien dice la resolución impugnada, los medios puestos a disposición de los obligados tributarios por la Administración tributaria suponen una mera "ayuda" para facilitar el cumplimiento de dicha obligación, pero ello no tiene como consecuencia que un "supuesto o eventual error", aunque existiese, en el modelo o en el procedimiento de cálculo, suponga la exoneración de las obligaciones legalmente establecidas.

Por otra parte, no podemos estar tampoco de acuerdo con que haya habido vulneración alguna de la doctrina de los actos propios.

La llamada doctrina de los actos propios, surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. Así, la Sentencia de la Sala Primera de lo Civil del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2012 (rec. 576/2009) dispone que *"tiene su fundamento en la protección de la confianza y en el principio de la buena fe, que impone un deber de coherencia y limita la libertad de actuación cuando se han creado expectativas razonables. Los presupuestos esenciales fijados por esta teoría aluden a que los actos propios sean inequívocos, en el sentido de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer, sin ninguna duda, una determinada situación jurídica afectarte a su autor, y, además, exista una incompatibilidad entre la conducta anterior y la pretensión actual, según la manera que, de buena fe, hubiera de atribuirse a aquélla"*.

Ahora bien, trasladada esta doctrina al ámbito de lo público, como dice el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de marzo de 2002 en recurso de casación 5398/1994, *"Tal doctrina no rige en ámbitos extraños al poder de disposición de las partes, ciñendo su eficacia a los casos en los que cabe que creen, modifiquen o extingan derechos, definiendo una específica situación jurídica"*.

Por otra parte, en sentencia de la misma Sala de 16 de septiembre de 2002 en recurso de casación 7242/1997 se afirma que *“Además, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley, y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos”*.

Y como posteriormente dice la sentencia del mismo Tribunal de 9 de marzo de 2009, *“..... la doctrina de los actos propios, los recurrentes desconocen que la aplicación de la misma no puede imponerse a la aplicación de normas de carácter imperativo.”*

No cabe, pues, imputar a la resolución impugnada la irregularidad denunciada (debemos tener en cuenta también que la reclamante no aporta resolución administrativa o criterio vinculante alguno en las que se haya aplicado la norma aquí aplicable de manera diferente al presente supuesto), ya que se limitó, como debía, a hacer aplicación de unas disposiciones legales dotadas de imperatividad.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, confirmando el acto administrativo impugnado, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.