

Expediente: 15/2017

Objeto: Recurso extraordinario de revisión deducido frente a liquidación practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dictamen: 20/2017 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 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 5 de abril de 2017 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..., tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 29 de marzo de 2017.

A la solicitud de dictamen se acompaña el expediente administrativo instruido para resolver el recurso de revisión interpuesto, en el que constan la propuesta de resolución elaborada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN) de 14 de marzo de 2017 y el citado Acuerdo del Gobierno de Navarra de 29 de marzo de 2017,

en virtud del cual se solicita la emisión del dictamen preceptivo del Consejo de Navarra.

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 27 de enero de 2015 se practicó por Hacienda Tributaria de Navarra, frente a doña... en el expediente 4/2013/46639, una propuesta de liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2013 que revisaba la reducción de trabajo, consignada en la casilla 163 de la declaración por importe de 6.000 euros, por cuanto que no constaba informado ningún tipo de reducción. Se adjuntaba la correspondiente carta de pago por importe de 2.348,31 euros, intereses de demora incluidos.

2. La citada propuesta de liquidación se remitió a la interesada por correo certificado a la siguiente dirección: Calle.....(...), no constando su recepción por la interesada.

3. En el Boletín Oficial de Navarra número 101, de 27 de mayo de 2015, se publicó un edicto del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo en el que se comunicaba, entre otros interesados, a doña... que podían comparecer en el plazo de quince días a fin de darse por notificados del acto que no había podido ser notificado personalmente.

4. Con fecha de 10 de octubre de 2015 se dictó por el Servicio de Recaudación la correspondiente providencia de apremio por importe de 2.576,28 euros.

5. Con fecha de 11 de febrero de 2016, doña... formuló recurso extraordinario de revisión señalando que el día 9 de febrero había recibido una comunicación telefónica en la que le notificaban una deuda tributaria que desconocía, solicitaba la devolución del montante de 2.576,28 euros que se vio obligada a pagar para evitar un embargo, consideraba que

procedía la reducción de 6.000 euros declarada y que la liquidación “debería revisarse en virtud del artículo 159 de la LFTG al existir documentos previos a la liquidación que prueban la nulidad de la misma por error de hecho”. Adjuntaba una certificación del acto de conciliación celebrado con avenencia ante la Letrada Conciliadora del Departamento de Economía Hacienda, Industria y Empleo con fecha de 10 de abril de 2013 donde se fijaba una indemnización de 31.487,40 euros por despido improcedente y una liquidación final de salarios, pagas extraordinarias y vacaciones de 5.041,39 euros, y se indicaba que la cuantía total a percibir alcanzaba un total de 47.984,08 euros, de forma tal que –a juicio de la interesada- la diferencia entre este último importe y la suma de las dos primeras cifras se correspondía con los 15.000 euros considerados como rendimientos irregulares, a los que les correspondía “una exención de un 40%. De ahí que en la casilla 163 de la declaración se indique una reducción de 6.000 euros”.

6. Con fecha de 14 de marzo de 2017, se ha propuesto por el TEAFN la inadmisión del recurso extraordinario de revisión interpuesto, al considerar que la liquidación provisional recurrida no adquirió firmeza, toda vez que “el último domicilio conocido por la Administración tributaria antes de los intentos de notificación... era el declarado por la propia recurrente en su declaración del IRPF correspondiente al año 2013... en la que se hace constar como domicilio el situado en la misma localidad de..., calle..., nombre que no coincide con el que figura tanto en la propuesta de liquidación como en el acuse de recibo, por lo que incumple con los requisitos que para la notificación de los actos tributarios se establecen en el artículo 99 de la Ley Foral 13/2000, General Tributaria”. Así, sigue el TEAFN, “no puede afirmarse que la liquidación practicada por los órganos gestores del Impuesto haya adquirido firmeza. Es más, no puede afirmarse ni que exista liquidación tributaria como tal, ya que la propuesta de liquidación no fue notificada de forma correcta y no se cumplieron los requisitos para que el plazo legal de alegaciones contra la misma diera comienzo, lo que, a su vez, debe tener como efecto directo la anulación de todas las actuaciones recaudatorias practicadas con objeto de proceder al cobro de la deuda”. Se incumple así, a juicio del TEAFN, “el primer requisito de necesaria concurrencia para que pueda admitirse el escrito presentado

como recurso extraordinario de revisión, sin necesidad de que este Tribunal se pronuncie sobre la concurrencia o no del segundo de los requisitos”; esto es sobre la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 118.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En definitiva, se termina proponiendo por el TEAFN la inadmisión del recurso como consecuencia de la falta de firmeza del acto recurrido, “con las consecuencias que resultan de la fundamentación de la presente propuesta”; es decir, “la anulación de todas las actuaciones recaudatorias practicadas con objeto de proceder al cobro de la deuda”, ya que se considera que no hubo liquidación tributaria como tal al no haberse notificado la propuesta de liquidación.

7. Por último, consta en el expediente el acuerdo del Gobierno de Navarra de 29 de marzo de 2017, de toma en consideración de la propuesta de resolución anterior, a los efectos de la emisión del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, con 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... contra la propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, formulada por la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. el día 27 de enero de 2015. El recurso se fundamenta en lo dispuesto por el artículo 159 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), “al existir documentos previos a la liquidación que prueban la nulidad de la misma por error de hecho”.

La petición de dictamen por parte del Gobierno de Navarra se basa en el artículo 15.1, en relación con el 14.1, ambos de la LFCN. Ocurre que en

atención al momento de la formulación del recurso extraordinario de revisión (11 de febrero de 2016), con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Foral 8/2016 y aún vigente la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC), y por extensión analógica de lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley Foral 15/2004, de 3 de diciembre, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, LFACFN), y la disposición transitoria segunda de la LRJ-PAC, consideramos que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 16.1.h) de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra, que expresamente prevé la preceptividad del dictamen de este Consejo en los “recursos administrativos de revisión”, por lo que, tratándose de dictaminar sobre un recurso extraordinario de revisión, nuestro dictamen es 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 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”

El régimen jurídico común, al cual se remiten las precitadas disposiciones normativas, lo constituye la LRJ-PAC, en cuyo artículo 108 se dispone que “contra los actos firmes en vía administrativa, solo 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 misma ley regulan dicho medio de impugnación, disponiendo que se debe interponer 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 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 118.1 de la LRJ-PAC. 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.

Así lo ha entendido en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 14 enero 2008, dictada en recurso de casación número 556/2006 y Sentencia de 26 de octubre de 2005, en recurso de casación número 7405/1999,) y lo ha subrayado igualmente este Consejo (dictámenes 30/2002, 67/2003, 43/2004, 1/2005, 5/2010, 35/2015 y 41/2015 entre otros).

II.3ª. Competencia y tramitación

En principio, la competencia para resolver el recurso extraordinario corresponde al mismo órgano que dictó el acto recurrido (artículo 118.1), 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 TEAF, 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 en materia tributaria 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 119.2 LRJ-PAC), entendiéndose desestimado por el transcurso de tres meses y quedando expedita la vía jurisdiccional contencioso-administrativa (artículo 119.3 de la misma ley).

En cuanto a la tramitación, 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 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 de la LRJ-PAC.

De ellos resulta que debe otorgarse audiencia a los interesados, en los términos establecidos por el artículo 112 de la LRJ-PAC, 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 inadmisión 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 sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, girada por la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F. el día 27 de enero de 2015.

A juicio del TEAFN, al haberse realizado la notificación de la liquidación recurrida en domicilio distinto al declarado por la recurrente, se ha incumplido con lo dispuesto respecto a las notificaciones por el artículo 99 de la LFGT, y al no existir notificación de la liquidación practicada no puede afirmarse que esta haya adquirido firmeza. De esta manera, no concurre el primero de los requisitos exigidos por los artículos 108 y 118.1 de la LRJ-PAC y el recurso interpuesto debe ser inadmitido.

Considera este Consejo que, tal y como dispone el artículo 57.2 de la LRJ-PAC, la eficacia de la liquidación practicada y por consiguiente su firmeza debe quedar demorada a su notificación, razón por la cual no cabría hablar en el caso presente de la existencia de un acto firme en vía administrativa y, por tanto, susceptible del recurso extraordinario de revisión previsto en el artículo 118 de la misma ley.

Nada ha de objetarse, por consiguiente, a la inadmisión del recurso interpuesto, que como considera el TEAFN debe conllevar la anulación de todas las actuaciones recaudatorias practicadas y la correcta y nueva notificación de la propuesta de liquidación realizada en su día para que la interesada pueda formular las alegaciones que considere oportunas o convenientes.

En suma, este Consejo de Navarra comparte el criterio correctamente expresado en la propuesta de resolución de que procede la inadmisión del

recurso extraordinario de revisión interpuesto, con las consecuencias que resultan de la propia fundamentación de la propuesta de resolución.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión, interpuesto por doña... contra la propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, debe ser inadmitido.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.