

**Expediente:** 13/2017

**Objeto:** Recurso extraordinario de revisión deducido frente a propuesta de liquidación girada sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**Dictamen:** 21/2017 de 8 de junio

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 8 de junio 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 doña Socorro Sotés Ruiz,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

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

El día 5 de abril de 2017 ha tenido 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 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (en adelante, LFCN), se recaba la emisión del preceptivo dictamen por este Consejo sobre el recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña..., según Acuerdo del Gobierno de Navarra de 29 de marzo de 2017.

A la solicitud de dictamen se acompaña el expediente administrativo instruido para resolver el recurso de revisión interpuesto, así como 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 8 de septiembre de 2015, se practicó por Hacienda Tributaria de Navarra una propuesta de liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la vivienda sita en la Calle... número..., piso..., letra..., de.... Dicha vivienda fue adquirida por doña... y por don..., mediante escritura de compraventa con fecha de 8 de abril de 2015.

La base imponible declarada en dicha transmisión patrimonial por parte de doña... fue por importe de 77.000 €, por lo que la propuesta de liquidación número 2015/160296-011, correspondiente al expediente numero 15/2015/505353, corregía el importe declarado considerando que el correcto era el de 114.613 €. Por lo tanto de dicha corrección resultaba una cuota adicional de 2.262,73 €.

2. Con fecha de 30 de julio de 2015, se intentó notificar la propuesta remitiendo correo certificado con acuse de recibo a la dirección "..."; constando en su acuse como dirección incorrecta, y por ello, no habiendo conseguido notificarla.

2. De nuevo el día 21 de septiembre de 2015, se intentó notificar la propuesta de liquidación, a la dirección "...", siendo igualmente devuelta por dirección incorrecta.

3. Como consecuencia de ello, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 99.4 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra se publica en el Boletín Oficial de Navarra, numero 219 de 4 de noviembre de 2015, y se comunica el preceptivo requerimiento de comparecencia personal o representada en el plazo de quince días naturales a contar desde el día siguiente a dicha publicación, plazo que finalizó el día 19 de noviembre.

3. La comparecencia no se produjo por parte de la recurrente, no presentando alegaciones, por lo que la propuesta se convirtió en liquidación provisional. No consta la interposición de recurso de reposición ni de reclamación económica-administrativa dentro de los plazos legalmente establecidos.

4. Ante la falta de pago de la deuda liquidada, el día 25 de abril de 2016, se dicta providencia de apremio a fin de proceder al cobro de la deuda.

5. La recurrente, con fecha de 8 de junio de 2016, solicita el aplazamiento de la cantidad apremiada.

6. Mediante documento de la Sección de Tasación de Hacienda de Navarra, de 21 de junio de 2016, se comprueba el valor del inmueble adquirido por la señora... de acuerdo con los valores catastrales obtenidos del mismo, tras consulta realizada al Catastro de..., mediante la base de datos del Registro de la Riqueza Territorial de Navarra, teniendo un valor catastral neto de 114.613,89 €.

7. Se interpone recurso extraordinario de revisión el día 5 de julio de 2016, contra la propuesta de liquidación provisional 2015/160296-11, por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), dictada por el Jefe de la Sección de fecha 8 de septiembre de 2015, alegando lo que a su derecho convenía.

Con dicho escrito se acompañan como anexos numerados del 1 al 6 inclusive, acuse de recibo de 21 de septiembre de 2015, devuelto por no haber podido ser notificado; dos primeras páginas de la escritura de compraventa realizada donde consta el domicilio de... en calle... número...; documento de Autoliquidación del ITPAJD, con sello de presentación de 13 de mayo de 2015; cédula de notificación de providencia de apremio de fecha 25 de abril de 2016, con un importe a pagar de 2.488,40 €; documento de solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de deudas en vía de apremio presentado por la señora..., de fecha 2 de junio de 2016, por importe de 2.738,81 € a pagar en 12 plazos; la propuesta de liquidación recurrida; y, por

último, el documento de tasación del arquitecto técnico del Servicio de Riqueza Territorial de Hacienda Tributaria de Navarra con los datos económicos comprobados del inmueble declarado por la recurrente correspondientes al año 2015 de la compraventa.

8. El escrito de interposición del recurso extraordinario, que tuvo su entrada en el Departamento de Hacienda y Política Financiera el día 5 de julio de 2016, fue enviado al Tribunal Económico-Administrativo Foral, no constando la fecha de remisión al mismo.

9. Con fecha de 14 de marzo de 2017, se ha propuesto por el TEAFN la desestimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto, al considerar que el único intento válido de notificación de la propuesta de liquidación lo fue con fecha de 21 de septiembre de 2015, por lo que no existiendo más que un solo intento de notificación válido, según lo preceptuado en artículo 99.4 de la LFGT, que exige al menos dos intentos, se concluye que la notificación por medio del BON no puede reputarse ni válida ni eficaz.

Por lo tanto, la liquidación practicada por los órganos gestores del Impuesto no ha adquirido firmeza, no pudiendo 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.”

Continúa diciendo que “se incumple así 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”.

Por lo tanto, el TEAFN propone inadmitir el recurso extraordinario de revisión, ante la falta de firmeza del acto recurrido, con las consecuencias de la fundamentación de la propuesta.

10. Por último, consta en el expediente el acuerdo del Gobierno de Navarra de 30 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 resolución del recurso.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

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

El objeto del presente dictamen, solicitado 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 número 2015/160296-11 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a la operación de compra de un inmueble con fecha de 13 de mayo de 2015, formulada por Hacienda Tributaria de Navarra de 8 de septiembre de 2015. El recurso se fundamenta en los artículos 108 y 118 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).

La petición de dictamen por parte de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra se fundamenta en el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra, que contempla en su apartado j) la intervención preceptiva del Consejo de Navarra en “cualquier otro asunto en que la legislación establezca la exigencia de informe preceptivo del Consejo de Navarra o el dictamen de un organismo consultivo”, así como en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para concluir 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 la interesada 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”.

El régimen jurídico común, al cual se remiten las citadas 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 concorra 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 1/2016; 7/2016; 10/2016; 14/2016 y 3/2017, entre otros).

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

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.

Por lo que 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 se basa en el escrito de interposición del recurso presentado por la interesada y en los

documentos aportados por la misma por lo tanto, no es 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, frente a la liquidación provisional por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales dictado por el jefe de la Sección de Sucesiones y Donaciones, Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos, que no adquirió firmeza. No fue notificado reglamentariamente y, por lo tanto, no se cumplieron los requisitos para que el plazo legal de alegaciones contra dicha notificación diera inicio y por lo tanto se hubieran presentado alegaciones, ni el correspondiente recurso de reposición, o reclamación económico-administrativa ante el TEAFN, dentro de los plazos previstos a tales efectos.

Efectivamente, hay que tener en cuenta que doña... y con fecha de 13 de mayo de 2015, presenta el documento de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones de la vivienda adquirida junto con su esposo, observándose que no indica ningún domicilio de notificaciones en el mismo, estando el impreso rellenado incompletamente, aunque en la escritura de compraventa que presenta consta como domicilio el de la Calle... número... de... Con posterioridad y en concreto el día 15 de junio de 2015, con motivo de la Declaración de la Renta indica como domicilio el de... número... de..., siendo éste el que constaba como domicilio de notificaciones a todos los efectos.

Hubo un primer intento de notificación de la propuesta de liquidación provisional de 8 de septiembre de 2015, el día 30 de julio de 2015, fecha ésta que es errónea a todos los efectos ya que no se puede notificar algo que todavía no ha sido dictado, por lo que se podría pensar en un error de la persona encargada del servicio de correos que debería indicar 30 de



septiembre en vez de 30 de julio. El domicilio era incorrecto, ya que si bien se señalaba el lugar y calle, no así el número del portal.

En un segundo intento, o primero según se desprenda de lo anteriormente manifestado, se procede a indicar el domicilio señalado por la recurrente en su Declaración de la Renta, constando en la devolución del servicio de correos, “dirección incorrecta”, por lo que a todos los efectos tampoco se consigue notificar a la obligada.

El artículo 99 de la Ley Foral 13/2000 General Tributaria modificado por Ley Foral 20/2014, de 12 de noviembre, en su apartado 4 dice que,

“Cuando no sea posible efectuar la notificación por causas no imputables a la Administración e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal o en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o por su representante, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito, se procederá, cuando ello sea posible, a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole, en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega de la notificación en el plazo que se establezca y las circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.

En los casos previstos en este apartado en que no haya sido posible efectuar la notificación, se citará al obligado tributario o a su representante, para ser notificados por comparecencia, por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el “Boletín Oficial de Navarra”. Dicha publicación se efectuará los miércoles de cada mes o, en caso de no editarse número de Boletín Oficial en esos días, el primer día siguiente de edición. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en las oficinas de la Administración tributaria que reglamentariamente se determinen. La administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria.

En la publicación en el “Boletín Oficial de Navarra” constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o representante, procedimiento que las motiva, órgano competente para su tramitación y lugar y plazo en que el destinatario de aquellas habrá de comparecer para recibir la notificación. En todo caso, la

comparecencia tendrá que producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el «Boletín Oficial de Navarra». Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado para la comparecencia.

Cuando la iniciación de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, al correspondiente de ellos se le tendrá por notificado también de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en él en cualquier otro momento. No obstante, en todo caso, las liquidaciones que se practiquen en el procedimiento y las resoluciones de enajenación de bienes embargados deberán ser notificadas con arreglo a lo establecido en este artículo.”

Teniendo en cuenta, por tanto, que el recurso va dirigido contra los actos administrativos firmes en vía administrativa, es obvio que no se cumple el primero de los requisitos exigidos por el artículo 118.1 de la LRJ-PAC, es decir, el relativo a la firmeza del acto administrativo, que constituye una exigencia del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9 de la Constitución.

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.

En consecuencia, procedería la inadmisión del recurso interpuesto, como se considera por el TEAFN, procediéndose a la anulación de todas las actuaciones recaudatorias practicadas con objeto de proceder al cobro de la deuda y por ello a la correcta y nueva notificación de la propuesta de liquidación realizada en su día para que la interesada pueda formular las alegaciones y recursos que considere oportunos 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 practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente al ejercicio 2015, debe ser inadmitido.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.