

**Expediente:** 10/2019

**Objeto:** Revisión de acto nulo de pleno derecho de comunicación de devolución de IVA.

**Dictamen:** 19/2019, de 29 de abril

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 29 de abril de 2019,

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 M<sup>a</sup> Ángeles Egusquiza Balmaseda,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1<sup>a</sup>. Solicitud y tramitación de la consulta**

El día 23 de enero de 2019 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 la propuesta de declaración de nulidad de pleno derecho de la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales dictada el día 26 de octubre de 2017, respecto del derecho a la devolución de 61.385,67 euros, en concepto de IVA del mes de diciembre de 2010, y de 512.449,60 euros, en concepto de IVA del mes de diciembre de 2011, a favor de "...".

Con posterioridad, el 4 de marzo de 2019 ha tenido entrada en este Consejo de Navarra, por petición de que se completara el expediente, la siguiente documentación: la Resolución de 24 de octubre del Director del Servicio de Recaudación, la justificación de haberse concedido audiencia a la

parte interesada, el Auto de apertura de la fase de liquidación de la mercantil "...", la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Navarra de 27 de febrero de 2013 y ulterior acuerdo del Gobierno de Navarra de 13 de marzo de 2013, el escrito de alegaciones de la mercantil "...", y el informe sobre la procedencia o improcedencia de las alegaciones.

### **I.2ª. Antecedentes de hecho**

De la documentación remitida a este Consejo resultan los siguientes hechos relevantes para la resolución de la cuestión planteada:

1.- "...” efectuó la presentación de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en los meses diciembre de 2009 (15/01/2010), diciembre 2010 (31/01/2011) y diciembre de 2011 (30/01/2012) ante la Hacienda Tributaria de Navarra.

2.- La citada mercantil fue declarada en concurso por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Vitoria-Gasteiz de 14 de enero de 2010, acordándose por Auto de 3 de noviembre de 2011 la apertura de la fase de convenio. Esta fase se dio por finalizada por Auto de 17 de enero de 2012, dándose apertura a su liquidación y notificándose a los interesados el plan de liquidación el 26 de septiembre de 2012.

3.- En la declaración-liquidación del IVA 2009 se emitieron por la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra dos propuestas de liquidación, que fueron notificadas en el domicilio fiscal de la concursada el 8 de julio de 2010 y el 4 de mayo de 2011. Se volvió a efectuar una nueva liquidación que fue notificada el 29 de julio de 2011.

4.- Contra la liquidación del IVA de 2009 se presentó reclamación económico administrativa, con fecha 28 de agosto de 2011, ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN), que fue resuelta con fecha 13 de marzo de 2013, y notificada con fecha de 5 de junio de 2013, mediante edicto en el Boletín Oficial de Navarra de 5 de junio de 2013. En dicha resolución se dispuso la anulación de la liquidación efectuada por la Sección de Grandes Empresas de la Hacienda Tributaria de Navarra del

2009, y la procedencia de emitir una nueva liquidación.

5.- La Administración concursal de “...” presentó escrito de fecha el 14 de junio de 2012, con entrada el 19 de junio de 2012, en la Sección del IVA Foral de Navarra, en el que se indicaba que la Hacienda Tributaria de Navarra era deudora de la cantidad de 512.449,60 euros por saldo favorable del IVA de 2011 de “...”, solicitando que dicha cantidad fuera ingresada a la Excelentísima Diputación Foral de Álava sin pasar por las cuentas de la empresa.

6.- Con fecha 5 de mayo de 2013 se emitió liquidación en ejecución de la Resolución dictada por el TEAFN, en relación con el IVA de diciembre de 2009. Esta fue notificada el día 22 de noviembre de 2013, mediante publicación de anuncio en el Boletín Oficial de Navarra, número 214.

7.- El Servicio de Recaudación de la Hacienda Tributaria de Navarra notificó, el 9 de noviembre de 2017, a la administración concursal de “...”, mediante comunicación fechada el 26 de octubre de 2017, que existían a favor de dicha mercantil tres saldos favorables: IVA 2009: -10.906,19 euros; IVA 2010: -61.385,67 euros; IVA 2011: -512.449,60 euros. También expresó en dicha comunicación que tales cantidades serían objeto de compensación con las deudas pendientes que tuviera con la Hacienda Tributaria de Navarra, salvo que se comunicase causa que lo impidiese.

8.- Con fecha 29 de diciembre de 2017, fue notificada a la Administración concursal de la mercantil “...”, que por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra se había procedido a compensar parte de las cuantías a devolver del IVA de diciembre de 2009 y 2010, con las sanciones impuestas en los años 2011 y 2012.

9.- El administrador concursal de la citada mercantil presentó escrito el 12 de enero de 2018 ante la Sección de Procedimientos Especiales del Servicio de Recaudación indicando que se procediera a la compensación de los créditos contra la masa pendientes y que el importe restante se ingresara en un número de cuenta.

10.- Con fecha 18 de abril de 2018, la Hacienda Tributaria remitió un

correo electrónico a la Administración concursal de "...", en contestación a la consulta presentada sobre el IVA de 2010 en el que se recogía lo siguiente:

"La cuantía a devolver procede de una declaración por importe 189.124,19 euros a favor de la concursada.

Con fecha 28 de junio de 2011 se procede a compensar 58.886,47 € con la deuda correspondiente a IVA 2011 M03

Con fecha 14 de febrero de 2012 se procede a compensar 147,27€ con la deuda IVA 2010 M06

7,36 € con la deuda AE IVA 2010 M06

35.583,19 € con la deuda IVA 2011 M10

1.779,15 € con la deuda AE1VA 2011 M10

321,54 € con la deuda SANCIONES INFRACC. SIMPLES 2010

16,07 € con la deuda AE.SANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

321,54 € con la deuda SANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

16,07 € con la deuda AE.SANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

321,54 € con la deuda SANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

16,07 € con la deuda AE.SANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

321,54 € con la deuda SANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

16,07 € con la deuda AE.SANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

321,54 € con la deuda SANCIONES INFRACC,SIMPLES 2010

16,07 € con la deuda AESANCIONES INFRACC.SIMPLES 2010

Con fecha 11 de julio de 2012 se procede a compensar 3.399,74 € AE.TASA BON-B 1 144966-B0N25/O3/201

Con fecha 3 de octubre de 2014 se procede a compensar 19.906,00 € con la deuda TRANS.PATR. 2012; 7702546473523 y 995,30 € con la deuda AE. TRANS.PATR. 2012; 77025484 72523.

Con fecha 21 de octubre de 2014 se procede a compensar 4.860,00 € con la deuda AE.SANC.TR/BUTARIAS 2013; y 485,99 € con la deuda AE.SANC. TRIBUTARIAS 2013;

Con fecha 29 de diciembre de 2017 se procede a compensar 390,23 € con la deuda AE SANCIONES INFRACC. SIMPLES 2016.

Asimismo, con fecha 29 de diciembre de 2017 se realizaron varias compensaciones que a día de la fecha constan como anuladas".

11.- Por la Hacienda Tributaria de Navarra se reconoce que las únicas

compensaciones que se notificaron a la mercantil concursada, en relación con las deudas tributarias y saldos favorables del IVA, fueron:

- Una compensación de 58.886,47 euros, notificada mediante comunicación número 0148/2011/001190/20110088219, de fecha 28 de junio de 2011, efectuada el día 7 de julio de 2011 al domicilio fiscal de la mercantil, que ya estaba en situación de concurso.

- La compensación de 390,23 euros y las compensaciones que se recogieron en la comunicación número 018/20171001707/20170327808, de fecha 31 de diciembre de 2017. Esta comunicación se dio por notificada el 25 de mayo de 2018, tras haberse publicado un anuncio en el Boletín Oficial de Navarra, número 88, de fecha 9 de mayo de 2018, previo intento de notificación en el domicilio de la mercantil concursada el día 16 de enero de 2018, que no pudo efectuarse por ser el destinatario desconocido.

12.- Por resolución de 28 de octubre de 2018, el Director del Servicio de Recaudación de la Hacienda Tributaria de Navarra inició la tramitación de la declaración de nulidad de pleno derecho de la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales (169-2017-1627), dictada el 26 de octubre de 2017 y notificada al interesado el 9 de noviembre de 2017, respecto del derecho de devolución de 61.385,67 euros, en concepto de IVA de 2010, mes de diciembre, y de 512.449,60 euros, en concepto de IVA de 2011, mes de diciembre, de “Construcciones Antonio Santander e Hijos S.L.”

La argumentación central para instar este procedimiento se justifica en la concurrencia del supuesto recogido en el artículo 146.1.f) de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGTN), y artículo 45.1.f) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), referido a que los “actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico otorguen facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición”. Se aduce que los importes de devolución recogidos en la comunicación objeto de nulidad se incluyeron de forma errónea en dicha comunicación, toda vez que el derecho a solicitar las devoluciones del IVA 2010 y 2011 había prescrito. Ello se entiende que

constituye un reconocimiento contrario al ordenamiento jurídico determinante de la inexistencia de un requisito esencial para la atribución de ese derecho.

A tal fin, sobre la base de lo indicado en el artículo 61.3 de la Ley Foral 19/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA) y artículos 55.b) y 56.1 de la LFGTN, se afirma que, en el presente caso, el derecho a la devolución del IVA resultante estaba prescrito. En cuanto al IVA de 2010 debido a que la prescripción se produjo el 1 de agosto de 2015, puesto que la segunda comunicación de compensación fue inválida ya que no se notificó en el domicilio del administrador concursal, sino en el domicilio fiscal de la mercantil concursada. Y, por lo que respecta al IVA de 2011, por haber prescrito el 1 de agosto de 2016, ya que existió un único acto de interrupción producido por el escrito dirigido por el administrador concursal de la sociedad, el día 19 de junio 2012, a la Sección de IVA de la Hacienda Tributaria de Navarra. Aduciéndose que la Hacienda Tributaria de Navarra no puede renunciar a la prescripción ganada, en virtud de lo señalado en las SSTs de 12 de noviembre de 1998 y 14 de febrero de 1997.

Esta propuesta de resolución de acto administrativo nulo fue notificada a la administración concursal de la mercantil "...", concediéndosele trámite de audiencia por quince días a fin de que presentaran alegaciones.

13.- Con fecha 28 de noviembre de 2018, los administradores concursales de la mercantil "..." formularon dichas alegaciones solicitando el pronunciamiento de que "no ha lugar a la declaración de nulidad del acto administrativo" al que se refería la resolución notificada, así como que se acordara el pago de 61.385,67 euros a favor de "..." y el abono a la Hacienda Foral de Álava de 512.449,60 euros. Las razones esgrimidas fueron las siguientes:

1º) El día 19 de junio de 2012 tuvo "entrada en la sección de IVA de la hacienda foral de Navarra escrito cursado por esta administración concursal comunicando que esa hacienda foral era deudora frente a la concursada por la cantidad de 512.449,60 € solicitando el ingreso de dicha cantidad en favor de la Excm. Diputación Foral de Álava sin pasar por las cuentas de la empresa, todo ello como consecuencia de que la sociedad, a efectos de IVA, tributaba en

tres Administraciones Tributarias distintas en función de su cifra relativa de negocios y como consecuencia de su condición de acreedora frente a la Hacienda Foral Navarra y deudora de la Hacienda Foral Alavesa”.

2º) “La solicitud de ingreso directo de dicha cantidad en la Hacienda Foral alavesa por el concepto devolución IVA 2011 se realizó el 19/06/2012 no habiendo transcurrido el plazo prescriptivo al que se refiere la resolución en ningún caso. La inacción de la administración que no cumple ni resuelve sobre lo solicitado, en ningún caso puede constituirse como elemento generador del plazo prescriptivo que a lo único que puede conducir es a un enriquecimiento injusto de la administración que incumpliendo su deber de resolver de forma expresa las solicitudes de los contribuyentes se limita a dejar «pasar el tiempo» para finalmente aducir que la solicitud cursada en término y forma ha prescrito, entendemos que tal pretensión es de todo inadmisibles”.

3º) “En cuanto a las declaraciones de IVA de los años 2009 y 2010 decir que tal y como se recoge en la misma resolución la Hacienda Foral Navarra ha procedido a compensar entre los años 2012 y 2017 diferentes cuantías con cargo a los importes adeudados a la concursada lo que implica un reconocimiento explícito de la existencia de tal saldo deudor para con la sociedad concursada que además se reconoce de forma expresa que no fueron comunicadas a esta Administración Concursal y que, de haberlo sido, hubieran interrumpido, una vez más una prescripción que, ahora, de forma sorpresiva se aduce por quien reconoce haber incumplido su deber de notificar al interesado cada una de las resoluciones que se han ido dictando”.

14.- Por Orden Foral 4/2019, de 16 de enero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, se ordena la remisión a este Consejo de Navarra, para la emisión de dictamen preceptivo, de la propuesta de Orden Foral del procedimiento especial de revisión de los actos nulos de pleno derecho, declarándose la nulidad de pleno derecho de la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales (169-2017-1627) dictada el día 26 de octubre de 2017, respecto del derecho a la devolución de 61.385,67 euros, en concepto de IVA 2010, mes de diciembre, y de 512.449,60 euros, en concepto de IVA 2011, del mes de diciembre, a favor de “...”.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

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

La presente consulta, formulada por Orden Foral 4/2019, de 16 de enero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, a través de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, somete al dictamen del Consejo de Navarra la propuesta de Orden Foral del procedimiento especial de revisión de los actos nulos de pleno derecho, sobre la declaración de nulidad de pleno derecho de la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales (169-2017-1627) dictada el día 26 de octubre de 2017, respecto del derecho a la devolución de 61.385,67 euros, en concepto de IVA 2010, mes de diciembre, y de 512.449,60 euros, en concepto de IVA 2011, del mes de diciembre, a favor de “...”.

La LFCN establece que el Consejo de Navarra debe ser consultado preceptivamente 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” (artículo 14.1.j). En este sentido, el artículo 146.4 de la LFGTN dispone que la declaración de nulidad de los actos dictados en materia tributaria requerirá dictamen previo y favorable del Consejo de Navarra, estableciendo el artículo 15.1 de la LFCN que “corresponde a la Presidencia de la Comunidad Foral y a la Presidencia del Parlamento de Navarra formular la solicitud de dictamen del Consejo de Navarra”.

En consecuencia, es preceptivo el dictamen del Consejo de Navarra en el presente asunto sometido a consulta que, además, el precepto legal exige que sea favorable.

### **II.2ª. El marco jurídico de aplicación**

Como resulta de los antecedentes indicados, la consulta formulada plantea la declaración de nulidad de pleno derecho de la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales (169-2017-1627) dictada el día 26 de octubre de 2017, respecto del derecho a la devolución de 61.385,67 euros, en concepto de IVA 2010, mes de diciembre, y de 512.449,60 euros, en concepto de IVA 2011, del mes de diciembre, a favor de “...”.

La regulación sustantiva de aplicación al tema se encuentra referida a la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, legislación vigente al momento de producirse el devengo de los impuestos, a la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA) y Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante, LC).

Con carácter general cabe indicar que el artículo 9.b de la LFGTN reconoce, como uno de los “derechos generales de los obligados tributarios”, el “derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley Foral, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 50.2.c), sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto”.

En el caso del IVA, la LFIVA prevé en su artículo 45.5 que: “Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso”, señalándose en el artículo 46 de esta LFIVA que “el derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señaladas en el artículo 45 de esta Ley Foral”.

Esta posibilidad se complementa con lo señalado en el artículo 61 de la LFIVA que reconoce el derecho a los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 45 de esta Ley Foral, a solicitar la devolución del saldo existente a su favor.

En relación con esta facultad de compensación del exceso del IVA recaudado que se encuentra sometida a un plazo de caducidad de cuatro años, la doctrina del Tribunal Supremo ha mantenido de manera reiterada en sus SSTS de 4 de julio de 2007, 24 de noviembre de 2010 y 5 de abril de 2011, que:

“En materia de devolución del excedente del IVA, conviene recordar las características del sistema común del IVA en la Sexta Directiva

Comunitaria (77/388/CEE), tal como las pone de relieve la sentencia de 25 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 296) del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (asunto C-78/2000; aps. 28 a 34).

a) Del art. 17 de la Sexta Directiva resulta que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. Este derecho a deducción constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria.

b) Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características del sistema común del IVA permiten inferir que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas a condición de que dichas actividades estén sujetas al IVA. A falta de disposiciones que permitan a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que han gravado las operaciones anteriores.

c) Si, durante un período impositivo, la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el art. 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el apartado 4 del propio precepto prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente o bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas.

d) Del propio tenor del art. 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos "según las modalidades por ellos fijadas", se deduce que los Estados miembros disponen de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA.

e) No obstante, ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio de neutralidad haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.

f) De todo ello se desprende que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA".

Respecto a la cuestión de la determinación de qué ocurre si transcurridos los cuatro años, desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar, no se pudo compensar esos excesos ni se solicitó su devolución, esto es, la dilucidación de si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o bien nace para la Administración la obligación de su devolución, la citada jurisprudencia, entre otras la STS de 5 de abril de 2011, ha señalado lo siguiente:

“Para resolver esta cuestión debe acudirse a la Sexta Directiva que, según se ha dicho, consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado.

La naturaleza del Impuesto en cuestión es la de un impuesto indirecto que recae sobre el consumo; su finalidad es la de gravar el consumo de bienes y servicios realizado por los últimos destinatarios de los mismos, cualquiera que sea su naturaleza o personalidad; recae sobre la renta gastada y no sobre la producida o distribuida por los empresarios o profesionales que la generan, siendo éstos los que inicialmente soportan el Impuesto en sus adquisiciones de bienes, resarcándose del mismo mediante el mecanismo de la repercusión y deducción en la correspondiente declaración.

Con la finalidad de garantizar esa neutralidad, el art. 18.4 de la Directiva señalada establece, como hemos dicho, que cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un periodo impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución.

La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en periodos anteriores y no solicitar la "devolución" en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible "optar" por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste-beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto...

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación

administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución.

Esta doctrina ha sido reiterada en la posterior sentencia de 24 de Noviembre de 2010 (Casación nº 546/06)".

En cuanto a la regulación de la prescripción, cabe destacar que el artículo 55.d) de la LFGTN establece que el "derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías" prescribe "a los cuatro años". Fijándose el inicio del computo del plazo en artículo 56.1 de la LFGTN respecto de ese supuesto, artículo 55.d) de la LFGTN, "desde el día en que se realizó el ingreso indebido".

Por lo que se refiere al régimen de interrupción del plazo de prescripción, establece el artículo 57 de la LFGTN que:

"2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 55 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

3. (...) Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor".

Los efectos de la prescripción se detallan en el artículo 58.1 de LFGTN, señalándose explícitamente que:

"La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 4 del artículo anterior.

La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

La prescripción ganada extingue la deuda tributaria".

En cuanto a normativa aplicable al procedimiento de revisión por presunto

acto nulo, los artículos 140, 141 y 142 de la LFGTN prevén cuáles son los medios de revisión a utilizar, el régimen de capacidad, representación, prueba y notificaciones a seguir, así como el contenido que deben tener las resoluciones que emanen de estos procesos.

Dentro de las clases de procedimientos especiales de revisión, el artículo 145. a) de la LFGTN articula como un procedimiento específico el de “revisión de los actos nulos de pleno derecho”; fijándose en el artículo 146 de la LFGTN las causas por las que puede proceder, el órgano competente para su tramitación y resolución, la audiencia al interesado, el plazo máximo para la notificación de la resolución y sus efectos.

### **II.3ª. Sobre la instrucción del procedimiento de revisión de acto nulo**

El artículo 146 de la LFGTN establece el procedimiento a seguir en caso de la revisión de los actos nulos de pleno derecho.

Según resulta del apartado 1 y 4 del artículo 146 de la LFGTN, la revisión puede instarse de oficio o a instancia del interesado, tratándose de los “actos dictados en materia tributaria que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en tiempo y forma, así como de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra que no hayan sido recurridas en tiempo y forma”, cuando concurre alguna de las causas que señaladas en el artículo 146 de la LFGTN, requiriéndose dictamen previo favorable del Consejo de Navarra.

La competencia para la tramitación corresponde al órgano que dictó el acto que se impugna y la resolución del procedimiento a “la persona titular del Departamento competente en materia de Hacienda, salvo que el acto haya sido dictado por el Gobierno de Navarra, en cuyo caso corresponderá a éste la competencia resolutoria” (número 2).

Con carácter previo a la resolución, ha de darse audiencia a los interesados para que, en el plazo de quince días hábiles, puedan presentar las alegaciones que crean convenientes, y, dentro del mismo plazo, formular alegaciones aquellos a quienes el acto recurrido reconoció derechos o cuyos

intereses resultaron afectados por él (número 6). El plazo máximo para la notificación de la resolución expresa será de un año “desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique la iniciación de oficio del procedimiento”, transcurrido el cual caducará el iniciado de oficio y operará el silencio administrativo negativo cuando fuera por solicitud del interesado (número 7). La resolución expresa o presunta, o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes, pondrán fin a la vía administrativa (número 8).

A tenor de lo expuesto cabe estimar que, en el presente caso, el procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho se ha tramitado adecuadamente y conforme a lo dispuesto en la LFGTN.

Por Resolución de 28 de octubre de 2018 el Director del Servicio de Recaudación de la Hacienda Tributaria de Navarra, dio inicio al procedimiento, dándose traslado de la propuesta de resolución a los administradores concursales de la mercantil “...”. A éstos se les concedió audiencia por plazo de quince días, a fin de que presentaran alegaciones, que formularon en el tiempo y se valoraron en la propuesta de resolución definitiva. Se ha elevado a este Consejo, mediante Orden Foral 4/2019, de 16 de enero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, la oportuna propuesta de resolución de declaración de nulidad de pleno derecho; y acordado la suspensión del plazo para resolver el procedimiento y notificar la resolución, conforme dispone el artículo 22.d) de la LPACAP.

#### **II.4ª. Improcedencia de la declaración de nulidad de pleno derecho**

Como este Consejo de Navarra ha recordado en ocasiones anteriores, entre otros los dictámenes 9/2018, de 21 de marzo y 11/2018, de 26 de marzo, la nulidad de pleno derecho se configura legalmente como el máximo grado de invalidez de los actos para aquellos casos de vulneración grave del ordenamiento jurídico, debiendo ser ponderada con criterios estrictos y de prudencia, dado su carácter excepcional, caso por caso. Así pues, la potestad de revisión de oficio de los actos propios tiene carácter excepcional y requiere, por ello, una ponderación estricta del vicio considerado, lo que exige que la propuesta de resolución indique, justificándolo, en qué supuesto de nulidad de pleno derecho se ha incurrido al adoptar la resolución sometida a revisión de

oficio.

En el presente caso, la causa de nulidad invocada es la recogida en el artículo 146.1.f) de la LFGTN, que reproduce la previsión fijada en el artículo 47.1.f) de la LPACAP, relativa a que “los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico otorguen facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición”.

Sobre esta causa, la STS de 13 diciembre 2018 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), número 1769/2018, recuerda lo señalado por el Consejo de Estado, dictamen nº 655/2016, de 22 de septiembre, sobre qué deba entenderse como "requisitos esenciales", indicando que:

“debe resolverse caso por caso y valorando la entidad de los presupuestos que deben necesariamente concurrir para que se produzca el efecto adquisitivo de que se trate en cada supuesto, debiendo distinguirse entre los requisitos necesarios para la adquisición de una facultad o derecho y aquellos más principales a los que está reservada la calificación de esencial.

Tal operación debe atender, en suma, a que la adquisición de la facultad o derecho en cuestión se haya producido "cuando se carece totalmente de forma notoria, de uno de los presupuestos esenciales para su adquisición".

En similar sentido se pronunció con ocasión del dictamen nº 538/2016, de 15 de septiembre, recordando su inclinación en favor de una interpretación restrictiva del concepto de requisitos esenciales, entendiendo que para que concurra este vicio no resulta suficiente que se produzca una vulneración objetiva del ordenamiento, con independencia de la gravedad que revista, sino que es preciso que esta vulneración consista precisamente en la carencia en la persona que adquiere una facultad o derecho, de un requisito esencial de carácter subjetivo.

En este sentido añade el aludido dictamen que "es cierto que la expresión <<requisitos esenciales>> no puede interpretarse en un sentido tan amplio que incluya dentro de ellos cualquier condición o exigencia necesaria para la validez del acto declarativo del derecho, pues si así se hiciera, se reconduciría a la categoría de nulidad radical todo supuesto de ilegalidad de esos actos, prescindiendo para ellos de la categoría de nulidad relativa o anulabilidad... Es, pues, la esencialidad del requisito el elemento de contraste que permitirá apreciar, en cada caso, si el acto incurre o no en nulidad absoluta".

Por su parte, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia de 30 diciembre 2008, abundando en esta idea acota que:

"Es necesario que el requisito exigido pueda calificarse como esencial, bien se refiera a las condiciones del sujeto o al objeto sobre el que recaiga la actividad. Y, dado los términos de la norma, parece necesario que el acto determine el nacimiento del derecho o facultad, no pudiendo aplicarse a aquellos actos que no den lugar al nacimiento del derecho facultad, sino que únicamente remueven el obstáculo existente al ejercicio de un derecho preexistente".

En el presente caso se aduce que había prescrito el derecho a la devolución del IVA 2010 M12 (61.385,67 euros) y 2011 M12 (512.449,60 euros) de la mercantil concursada del que ésta resultaba acreedora frente a la Hacienda Tributaria de Navarra, por lo que la comunicación realizada en la que se reconocía las partidas a su favor era contraria al ordenamiento jurídico e incurría en la causa de nulidad del artículo 146.1.f) de la LFGTN. Se dice que el derecho a la devolución del IVA de 2010 prescribió el día 1 de agosto de 2015, pues únicamente fue efectiva la interrupción de la prescripción por compensación de 58.886,47 euros, notificada al domicilio fiscal de la sociedad el 7 de julio de 2011, señalándose que las notificaciones ulteriores se realizaron incorrectamente pues se notificó al domicilio fiscal de la concursada y no a la Administración concursal, cuando desde el 17 de enero de 2012 se encontraba en fase de liquidación. En cuanto a la declaración de liquidación correspondiente al IVA de 2011, mes de diciembre, presentada el 30 de enero de 2012, ésta se sitúa por la Hacienda Tributaria de Navarra en el día 1 de agosto de 2016, puesto que el único acto interruptivo de la prescripción se dice producido por el escrito remitido a la Sección de IVA, el día 19 de junio de 2012, por la administración concursal de la sociedad.

Sin embargo, el supuesto planteado no parece que pueda resultar justificado en la causa del artículo 146.1.f) de la LFGTN, ni cabe entender que la comunicación, cuya nulidad de pleno derecho se pretende, constituya un acto expreso contrario al ordenamiento jurídico que otorgue derechos careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición.

De un lado, cabe recordar la singularidad del régimen de devolución del excedente del IVA y la doctrina jurisprudencial antes referida en cuanto al

derecho a la devolución que resultan de las cantidades no compensadas, una vez pasado el periodo de caducidad previsto legalmente en cuatro años. A este respecto la STSJ de Valencia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 3ª) de 26 de febrero de 2014, ha señalado con transcripción de la doctrina antes citada e iniciada por la STS de 4 de julio de 2007 que:

“aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto”.

Apreciación que conduce a la afirmación de que:

“La conclusión que puede obtenerse es que una vez transcurrido el plazo de caducidad, durante el cual el sujeto pasivo no ha podido compensar el exceso de cuotas y no ha solicitado la devolución, surge un derecho de crédito a favor de éste, sometido al plazo general de prescripción en materia tributaria.

Como se ve, la sentencia destaca la naturaleza crediticia de la posición jurídica del empresario que ha soportado el IVA. Lo fundamental no es que tenga un derecho a deducir, que lo tiene, sino un derecho de crédito cuya renuncia no puede presumirse por el incumplimiento de requisitos formales.

Tal criterio no era enteramente nuevo, pues la doctrina había criticado la solución legislativa, señalando que, con ello, se exige al contribuyente conocer de antemano cuales serán las posibilidades para obtener la compensación en el futuro, pues, iniciada esta vía, pierde, o puede perder, la opción por la devolución. Si a ello se añade el hecho de que las devoluciones suelen ir seguidas de una comprobación administrativa, la situación era que normalmente los contribuyentes acuden masivamente a la compensación, lo que puede provocar, ante su imposibilidad en el futuro, la no recuperación del exceso de cuotas soportadas y con ello la contravención de la neutralidad del Impuesto.

(...) Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende

al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción".

En resumen, para el Tribunal la conclusión es que el derecho de crédito que se ha generado y cuyo contenido es el exceso de cuotas soportadas no compensadas, existe y no ha decaído, sino que tiene una vigencia de cuatro años.

EL TJCE, en su sentencia de 8 de mayo de 2008 (Asuntos C-)5/07 y C-96/07) ha declarado que la deducción del impuesto debe ser reconocida incluso cuando el contribuyente hubiera desconocido algunas exigencias formales, siempre que tenga materialmente derecho a ello".

En virtud de lo señalado, resulta de difícil apreciación que la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales, dictada el día 26 de octubre de 2017, sobre los créditos a favor de la mercantil concursada de devolución de IVA del mes de diciembre de 2010, e IVA del mes de diciembre de 2011, no tenga la virtualidad que perseguía por haber prescrito los derechos allí reconocidos en cuanto a la devolución de cantidad.

Por otra parte, no resulta un hecho notorio e incontrovertido la no interrupción del plazo de prescripción de los derechos a la devolución de las cantidades excedentes del IVA 2010 y 2011, a tenor de los actos que vino realizando la Administración Tributaria de Navarra. Como ella misma ha reconocido, ha realizado compensaciones de las deudas tributarias con los saldos a favor de la mercantil concursada en las fechas de 14 de febrero de 2012, 11 de julio de 2012, 3 de octubre de 2014 y 29 de diciembre de 2017. Aspecto al que se suma el reconocimiento de que sólo se ha procedido a dos notificaciones correctas por dirigirse las comunicaciones al domicilio fiscal de la empresa concursada, cuando desde 14 de enero de 2010 "...” estaba declarada en situación de concurso; cuestión que conforme a los principios de diligencia, buena fe y confianza legítima que vinculan a la Administración

interpela su correcta y válida actuación cuando niega eficacia interruptora a las notificación dirigidas al domicilio fiscal de la mercantil concursada y no a su administración concursal.

De ahí que no parezca que sea acto que “carece totalmente de forma notoria, de uno de los presupuestos esenciales para la adquisición del derecho”, la notificación por el Servicio de Recaudación, de fecha 9 de noviembre de 2017, a la mercantil concursada sobre sus tres saldos favorables (IVA 2009M12: -10.906, 19 euros; IVA 2010 M12: -61.385,67 euros; IVA 2011M12: -512.449,60 euros), y la manifestación de que estas cantidades serían objeto de compensación con deudas tributarias pendientes, salvo que se indicara causa que lo impidiese. Notificación a la que se dio respuesta por la Administración concursal, por escrito de 21 de noviembre de 2017, que la cantidad a devolver del IVA 2011 se ingresara en la Diputación Foral de Álava, y se compensaran, con las sanciones, las cantidades a devolver por el IVA de los ejercicios 2009 y 2010.

Por otra parte no cabe desconocer, como se ha puesto de relieve por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 2 diciembre 2009, que el procedimiento de nulidad de pleno derecho por la prescripción de derechos tributarios no es la vía de resolución a esta cuestión, pues:

“supone una facultad excepcional que se le otorga para revisar los actos administrativos sin necesidad de acudir a los Tribunales y sin tan siquiera esperar a su impugnación por los interesados, excepcionalidad que únicamente se justifica en presencia de la gravedad y ostensibilidad de las infracciones concurrentes. Prevista esta potestad, como decimos, cuando se esté ante vicios especialmente graves provocadores de la nulidad o anulabilidad de los actos, constituye, en definitiva, una manifestación singularmente intensa de la autotutela administrativa, que encuentra su finalidad última en una prevalencia del valor de la justicia material sobre el de la seguridad jurídica, que exige que la incertidumbre en las relaciones y situaciones jurídicas no se prolongue indefinidamente.

En el ámbito tributario, la revisión de oficio regulada en la Ley General Tributaria se asienta, como ha tenido ocasión de reiterar la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre los mismos pilares dogmáticos que la común o general del Derecho Administrativo, esto es, la autotutela de la Administración y la defensa de la legalidad, que impide el mantenimiento

de actos aquejados de vicios de especial intensidad o gravedad, aun cuando no hubieran sido hechos valer por sus destinatarios. Tras la promulgación de la Ley 30/1992, que modifica la regulación preexistente, la comprensión dogmática y jurisprudencial en el ámbito administrativo general ha seguido discurriendo paralelamente en el ámbito tributario, sin perjuicio de las particularidades de este último, pues no en vano la disposición adicional quinta, apartado segundo, de la mencionada Ley remite expresamente a los preceptos específicos de la Ley General Tributaria cuando dispone que "la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma"

....ni la invocada prescripción es una infracción que, concurrente o no, pueda conducir a la nulidad de pleno derecho -que es excepcional en Derecho Administrativo, a diferencia de lo que sucede en el campo del Derecho privado.

A fin de cuentas, como se ha señalado por la doctrina tributarista, la prescripción es una categoría general del ordenamiento jurídico que se caracteriza por la existencia de un derecho que no producirá sus efectos en virtud del no ejercicio por su titular. La caducidad, sin embargo, aparece indisolublemente unida a la existencia de un término perentorio para el ejercicio de un derecho, de una facultad o de una potestad, transcurrido el cual no es posible dicho ejercicio; esto es, fija un plazo preclusivo en el que dentro de él, y sólo dentro de él, puede realizarse un acto con eficacia jurídica.

Por todo lo expuesto, este Consejo de Navarra estima que no procede informar favorablemente la declaración de nulidad de pleno derecho de la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales, dictada el día 26 de octubre de 2017.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Consejo de Navarra considera que no procede la declaración de nulidad de pleno derecho de la comunicación de la Sección de Procedimientos Especiales, del día 09/11/2017, respecto del derecho a la devolución de 61.385,67 euros, en concepto del impuesto sobre el Valor añadido 2010, mes de diciembre, y de 512.449,60 euros, en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido 2011, mes de diciembre.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.