

**Expediente:** 40/2004

**Objeto:** Recurso extraordinario de revisión contra Resoluciones del Director del Servicio de Inspección de 20 y 21 de enero de 2003 sobre impugnación de liquidación por el IVA y sanción en materia tributaria.

**Dictamen:** 1/2005, de 17 de enero

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 17 de enero de 2005,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo ponente don Francisco Javier Martínez Chocarro,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1ª. Consulta**

El 24 de noviembre de 2004 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN) modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de noviembre, se recaba dictamen preceptivo sobre la propuesta de resolución del recurso extraordinario de revisión interpuesto por don ..., en representación de la empresa "..., S.L.", que fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 15 de noviembre de 2004.

#### **I.2ª. Antecedentes de hecho**

Del expediente remitido a este Consejo se deducen los siguientes

antecedentes:

1. Por el Servicio de Inspección Tributaria del Departamento de Economía y Hacienda se instruyó, con fecha 19 de noviembre de 2002, a la mercantil "..., S.L." un acta, entre otras, referida al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente a los meses de abril, mayo y junio de 2000. Dicha acta se firmó en disconformidad por la incomparecencia de los interesados, si bien efectuaron alegaciones en el trámite de audiencia previo a la propuesta contenida en el acta, mediante escrito de 8 de noviembre de 2002, justificando la deducción del IVA en cuestión.
2. La citada acta correspondiente al IVA del año 2000 fue notificada a la mercantil referida junto con el preceptivo informe ampliatorio el día 22 de noviembre de 2002.
3. El 28 de enero de 2003 se notificó a "..., S.L." la Resolución, de 20 de enero de 2003, del Director del Servicio de Inspección Tributaria en relación con el acta mencionada girándose simultáneamente la oportuna liquidación de la deuda tributaria por importe de 96.139,24 euros, así como el anuncio de las posibles reclamaciones contra la misma con indicación de los plazos y órganos, sin que se interpusiera reclamación alguna, deviniendo firme el acto administrativo.
4. Asimismo, con fecha 21 de noviembre de 2002, se comunicó a "..., S.L." la iniciación de expediente sancionador por varios conceptos tributarios, entre otros, el correspondiente al IVA del año 2000, a la vez que se le requería de comparecencia al efecto. Instruido el oportuno expediente sancionador y notificada la propuesta del instructor sin que se realizaran alegaciones, con fecha 28 de enero de 2003 se le notifica a "..., S.L." la Resolución, de 21 de enero de 2003, del Director del Servicio de Inspección Tributaria imponiéndole la sanción pertinente por la deuda regularizada del IVA del año 2000 por 42.186,61 euros y se le explicitan las posibles reclamaciones contra la misma y los plazos y órganos ante los que

deben interponerse, deviniendo firme la citada resolución por no haberse interpuesto reclamación alguna contra la misma.

5. Contra dichos actos se interpone por la interesada y ante el Director del Servicio de Inspección Tributaria recurso extraordinario de revisión, con fecha de entrada en el Departamento de Economía y Hacienda de 12 de enero de 2004, señalando que tras la notificación de los actos administrativos antes referidos se procedió a la sustitución de los dos administradores mancomunados de la sociedad por un solo administrador, dados los continuos problemas que había venido generando el anterior sistema de administración; que ello dio lugar a que el nuevo administrador no tuviese margen para recurrir ordinariamente dichos actos administrativos, pues para el momento en que se puso al día de los asuntos pendientes ya había transcurrido el plazo para ello; que, al parecer, la clave de toda la cuestión se halla en la factura que con motivo de la liquidación de la Unión Temporal de Empresas constituida por las sociedades "..., S.L." y "..., S.L.", dicha UTE giró a sus integrantes; que existiendo dudas acerca de la entrega de dicha factura a la reclamante por parte de la UTE, se iniciaron diversas gestiones que culminaron con la aparición de la factura con fecha 15 de octubre de 2003; que por tanto concurren aquí los requisitos precisos para la admisión del presente recurso extraordinario de revisión, pues ha aparecido un documento de especial relevancia para la resolución del expediente, documento que de haberse llevado al procedimiento inspector habría dado lugar, sin duda, a la emisión de un acto administrativo de muy distinto signo al que se dictó. Solicita que, con estimación del presente recurso extraordinario de revisión, se proceda a la modificación de la liquidación girada por el IVA correspondiente al mes de abril del año 2000, admitiéndose como deducible la cuota soportada que figuraba en factura que en su día no fue aportada y que ahora se trae al expediente y, paralelamente, se proceda a la anulación de la resolución sancionadora.

Acompaña al escrito de recurso los siguientes documentos: Fotocopia de escritura pública, de 7 de marzo de 2003, en la que se

elevan a públicos los acuerdos de la junta general de "..., S.L." celebrada el 5 de marzo anterior, en la que consta la designación como administrador único a don ... y el cese de los dos administradores mancomunados anteriores; fotocopia de la factura 71/98, de 30 de octubre de 1998, emitida por la UTE en la que participaba "..., S.L." y constituye el documento en el que el recurrente funda su derecho para la interposición del recurso de revisión; fotocopia del requerimiento notarial, de 19 de junio de 2003, que se dirige a la gerencia de la UTE reclamándole la anterior factura y contestación al mismo de fecha 13 de noviembre; fotocopia de un escrito, de 15 de octubre de 2003, en que uno de los administradores mancomunados entrega al nuevo administrador único la documentación de "..., S.L."

6. El expediente junto con el escrito de recurso se remite, con fecha 17 de marzo de 2004, al Tribunal Económico Administrativo de Navarra (en adelante, TEAFN) acompañado de un informe del Director del Servicio de Inspección Tributaria en el que se hace una detallada exposición de los hechos y una valoración sobre la competencia del TEAFN para su resolución y los fundamentos jurídicos para la inadmisión del mismo.
7. No habiéndose podido notificar al representante de "..., S.L." en el domicilio que consta en el expediente se publicó en el Boletín Oficial de Navarra núm. 99 de 18 de agosto de 2004 el edicto del TEAFN por el que se acordaba poner de manifiesto el expediente completo del recurso de revisión número 81/2004 comunicándole que está a su disposición durante un plazo de quince días hábiles a contar desde el siguiente a la publicación y para formular las alegaciones y aportar o solicitar la práctica de pruebas que a su derecho le conviniera. Dicho edicto permaneció, también, expuesto en el tablón de anuncios del Ayuntamiento de Estella, desde el 11 de junio hasta el día 7 de julio de 2004, haciéndose constar que *"en el citado plazo, que finalizaba, en el caso más favorable al interesado, el día 4 de septiembre de 2004, sobradamente cumplido no ha sido formulada alegación alguna ni aportada o solicitada práctica de*

*ninguna prueba*".

8. El TEAFN formula propuesta de resolución, de fecha 3 de noviembre de 2004, por la que se desestima el recurso de revisión antes mencionado interpuesto contra las resoluciones del Director del Servicio de Inspección Tributaria, de 20 y 21 de enero 2003, relativa la primera a la liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad por el IVA correspondiente al mes de abril del año 2000 y la segunda, a sanción impuesta con motivo del descubrimiento de cuota tributaria en la liquidación anterior. La resolución fue ratificada por Acuerdo del Gobierno de Navarra de fecha 15 de noviembre de 2004. En los fundamentos de derecho de esta resolución se establece la procedencia y admisibilidad de dicho recurso al haberse interpuesto contra un acto administrativo firme y por persona legitimada; determinar la competencia del TEAFN para conocer y resolver esta cuestión al tratarse de una impugnación económico-administrativa encomendada expresamente a dicho tribunal y, finalmente, desestimar el recurso interpuesto por no tratarse el documento alegado de un documento nuevo ni aparecido ya que estaba en poder de la sociedad desde el año 2000.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

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

El objeto del presente dictamen, recabado por el Presidente del Gobierno de Navarra, está constituido por el recurso extraordinario de revisión interpuesto por "..., S.L." contra las Resoluciones, de 20 y 21 de enero de 2003, del Director del Servicio de Inspección Tributaria del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, por la que se confirmaba la liquidación por IVA del año 2000 y sanción impuesta en materia tributaria.

La petición de dictamen se fundamenta en el artículo 16.1.h) de la LFCN, en el que se contempla la intervención preceptiva del Consejo de Navarra en los recursos extraordinarios de revisión.

Por consiguiente, tratándose de dictaminar sobre un recurso extraordinario de revisión, el dictamen de este Consejo es preceptivo.

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

La Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, (desde ahora, LFGT) contempla la revisión de los actos tributarios dentro de las impugnaciones económico- administrativas (artículo 152), encomendando su conocimiento y resolución al Gobierno de Navarra, quien podrá delegar dichas funciones en un órgano creado al efecto (artículo 153). Tal órgano es el TEAFN, por lo que la competencia para el conocimiento y resolución de las reclamaciones económico administrativas viene atribuida al mismo quien “adoptará las propuestas de resolución, que deberán ser ratificadas por el Gobierno de Navarra” (artículos 20 y 35 del Decreto Foral 178/2001 que aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra) y agotarán la vía administrativa.

A su vez, el artículo 159 de la LFGT remite para el supuesto de interposición de recurso extraordinario de revisión, como es el caso, a la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC) dispone, en su artículo 108, que *“contra los actos firmes en vía administrativa, sólo 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 LRJ-PAC regulan dicho recurso extraordinario, que se interpone 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 esta regulación legal resulta que el recurso administrativo de

revisión es extraordinario en un doble sentido, pues 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 una vía 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, su interpretación, así como la de los motivos en que procede, ha de ser estricta, con el fin de evitar su desnaturalización, convirtiéndolo en una forma de abrir extemporáneamente las vías ya caducadas. Así lo ha entendido en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo (entre otras en sus sentencias de 28 de julio de 1995 y 9 de junio de 1999), y así lo ha subrayado igualmente este Consejo en ocasiones anteriores (dictámenes 18 y 26/2000, 35, 39 y 44 de 2002 y 67/2003).

No se contempla expresamente en los artículos 118 y 119 LRJ-PAC, salvo en 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 LRJ-PAC. De ellos resulta que debe otorgarse audiencia a los interesados *“cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario”* (artículo 112.1 de la LRJ-PAC), audiencia que fue otorgada a la mercantil recurrente, concediéndole un plazo de quince días durante el cual el expediente estaría a su disposición, para formular alegaciones y aportar o solicitar la práctica de pruebas que estimase conveniente a su derecho, no habiendo realizado actuación alguna, según se hace constar en la certificación del Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Foral que obra en el expediente.

### **II.3ª. Sobre la procedencia del recurso extraordinario de revisión**

En el presente supuesto se somete a nuestro dictamen una propuesta de resolución que propone la desestimación de un recurso extraordinario de revisión, al concluir el órgano competente que no concurre la causa

contemplada en el artículo 118.1.2ª de la LRJ-PAC, esto es, *“que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida”*.

A la vista de las circunstancias concurrentes en el supuesto sometido a nuestro dictamen, debe señalarse, en primer lugar, que el mismo resulta admisible toda vez que se interpone contra los actos administrativos firmes en vía administrativa como lo son las Resoluciones del Director del Servicio de Inspección Tributaria de 20 y 21 de enero 2003; ha sido interpuesto por persona legitimada, “..., S.L.” en cuanto afectada directamente por los actos que se recurren, y en plazo al no haber transcurrido el plazo máximo establecido en el artículo 118 de la LRJ-PAC, correspondiendo su resolución al TEAFN. Procede, por tanto, examinar si el recurso extraordinario analizado puede entenderse fundado en alguno de los casos previstos en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC.

El recurso de revisión debe entenderse interpuesto dentro de plazo al alegarse por el recurrente la aparición del documento con fecha 15 de octubre de 2003 e interponer el recurso de revisión el 12 de enero de 2004, dentro del plazo legal de tres meses.

El recurrente invoca la causa prevista en la regla 2ª, del número 1, del artículo 118 LRJ-PAC, según la cual procederá el recurso de revisión en el caso de que *“aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida”*, lo que conlleva el requisito de que los nuevos documentos, anteriores o posteriores desde la perspectiva de la LRJ-PAC, que aparezcan tengan un valor esencial en la resolución, de tal manera que de haberlos conocido en su momento la decisión hubiera sido de signo distinto.

Este supuesto, que constituye una de las causas tasadas para la procedencia del recurso de revisión, posibilita que el documento sea anterior o posterior, pero no obstante establece dos condiciones: 1ª) Que aparezca un documento de valor esencial para la resolución del asunto, esto es, ha de tratarse de un documento y éste ha de ser determinante, de suerte que su conocimiento previo por la Administración hubiere dado lugar



necesariamente a la adopción de una resolución distinta; y 2ª) Que el documento evidencie el error de la resolución cometida, de forma que con su mera aportación se acredite el error de modo concluyente y definitivo. Condiciones ambas que han de concurrir acumulativamente.

Como hemos dicho repetidamente, nos encontramos ante un precepto excepcional de interpretación estricta, que no puede convertirse en un cauce para recurrir un acto por cualesquiera argumentaciones y motivos. Para que sea procedente la revisión por la causa indicada deben concurrir una serie de requisitos que examinamos seguidamente.

Es necesario, en primer término, “que aparezca un documento”. Como expresamente dice el precepto, no hay ninguna exigencia en relación con la fecha del documento. Puede ser anterior o posterior al acto impugnado. Pero la función del recurso exige interpretar que debe tratarse de un documento que el interesado no ha podido aportar en el momento procesal oportuno, es decir, durante la instrucción o en el trámite de alegaciones del procedimiento administrativo o en los recursos ordinarios contra el acto administrativo. Si lo entendiésemos de otra forma, el recurso de revisión quedaría desnaturalizado en su función de fórmula extraordinaria de reparación de una injusticia que no se pudo remediar por las vías ordinarias legalmente previstas. Si el interesado tuvo la oportunidad de presentar el documento durante el procedimiento ordinario, no se puede permitir su utilización como fundamento de un recurso de revisión sin violentar con ello las normas que imponen plazos preclusivos y términos de caducidad para ejercer el derecho de recurso.

Con arreglo a reiterada jurisprudencia reseñada en nuestro dictamen 43/2003, “el carácter extraordinario del recurso de revisión, en relación con la causa que en este caso se invoca, trata de paliar las consecuencias perjudiciales que para el interesado pudieran producirse, cuando durante la sustanciación del procedimiento administrativo se ignorase la existencia de documentos anteriores de relevancia para la resolución, o cuando tales documentos apareciesen con posterioridad, y ya no pudiese acudir a los medios normales de impugnación, por ser firme el acto que le es perjudicial”.

Pues bien, el Consejo de Navarra entiende que el presente recurso extraordinario de revisión no es procedente por no concurrir la circunstancia segunda del artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Ciertamente no se trata de un documento que haya aparecido, pues como el propio reclamante reconoce en los antecedentes de hecho de su escrito de recurso en “la factura, con fecha 30 de octubre de 1998, no fue entregada a ... hasta el año 2000...” e igualmente en las alegaciones formuladas el 8 de noviembre de 2002, se recoge expresamente por el administrador de ... que “la mencionada factura no nos fue facilitada hasta el año 2000, aunque eso sí, con fecha 30 de octubre de 1998”. Por tanto el documento en cuestión ya existía en poder de la sociedad al tiempo de dictarse los actos administrativos que ahora se recurren y pudo, en consecuencia, aportarse en cualquiera de las fases del procedimiento de inspección o de los recursos ordinarios que cabía interponer contra los mismos. La actuación de los administradores de la mercantil interesada no puede servir de excusa para la fundamentación del presente recurso de revisión ya que los conflictos entre la entidad y sus administradores o entre éstos y los socios de la misma, si existieran, deben resolverse en otras instancias y mediante otro tipo de acciones quedando fuera del ámbito al que resulta aplicable el recurso extraordinario de revisión.

Por tanto, a juicio de este Consejo, es correcta la propuesta de resolución formulada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra en cuanto propone la desestimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto por “..., S.L.” contra las Resoluciones de 20 y 21 de enero de 2003 del Director del Servicio de Inspección Tributaria sobre liquidación por el IVA del año 2000 y sanción correlativa en materia tributaria.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión examinado debe desestimarse.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.