

Expediente: 43/2005

Objeto: Recurso extraordinario de revisión sobre impugnación de liquidaciones de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Valor Añadido

Dictamen: 44/2005, de 4 de octubre

DICTAMEN

En Pamplona, a 4 de octubre 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 y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo ponente don Alfonso Zuazu Moneo,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Solicitud y tramitación de la consulta

El día 18 de agosto de 2005, tuvo entrada en este Consejo de Navarra un escrito del Vicepresidente 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), se recaba dictamen preceptivo sobre el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don ... y doña ..., frente a Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN), de 14 de mayo de 2004, ratificadas por el Gobierno de Navarra mediante acuerdo de 24 de mayo de 2004, en relación con actuaciones de comprobación y regularización de su situación tributaria en relación con los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, IRPF) y sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) correspondientes a los años 1995 a 1998, cuya propuesta de resolución ha sido tomada en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión

celebrada el 8 de agosto de 2005.

A la petición de dictamen se acompaña el expediente administrativo instruido en el que constan las actuaciones seguidas como consecuencia de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por don ... y doña ... frente a liquidaciones derivadas de Actas suscritas en disconformidad, realizadas por las Secciones del IVA e IRPF, respectivamente, y correspondientes a los ejercicios de 1997 y 1998, por el primer impuesto, y a los de 1995 a 1998, por el segundo, así como las correspondientes al procedimiento seguido como consecuencia del recurso extraordinario de revisión que nos ocupa. Entre estas últimas consta que se han solicitado informes de las Secciones competentes en los respectivos impuestos, así como se ha otorgado trámite de audiencia a los recurrentes y, finalmente, consta la propuesta de resolución formulada por el TEAFN.

I.2ª. Antecedentes de hecho

Del expediente remitido a este Consejo se deducen los siguientes antecedentes con relevancia para la emisión del presente dictamen:

1. El 21 de febrero de 2000 se comunica a don ...y doña ... el inicio por el Servicio de Inspección Tributaria de un expediente de comprobación e investigación para determinar su situación tributaria, a la vez que se les requiere la presentación, entre otra documentación, de los libros de contabilidad y demás registros fiscalmente exigidos.
2. El 29 de febrero de 2000 se persona en las oficinas de la Inspección de Hacienda del Gobierno de Navarra, don ..., actuando en representación de los sujetos pasivos, manifestando que no se aporta la documentación solicitada y que carece de los libros oficiales así como de parte de los justificantes referentes a las actividades de “venta, reparación de bicicletas, motocicletas y repuestos y hostelería”. Aduce en ese acto como causa justificativa de la falta de documentación y libros que se encontraban en posesión del anterior asesor fiscal de los sujetos pasivos.

3. El 5 de junio de 2000 la Inspección de Hacienda levanta Actas, todas de la misma fecha, en las que procede a la regularización tributaria de los sujetos pasivos en relación con el IRPF (años 1995 a 1998), y del IVA (1997 y 1998), proponiendo en cada una de ellas las correspondientes liquidaciones. Por su parte, el representante de los sujetos pasivos manifiesta expresamente su disconformidad en relación con las liquidaciones propuestas sobre el IRPF, no haciendo manifestación alguna en las Actas referidas a las liquidaciones por el IVA. En todo caso, es un común denominador en todas ellas la utilización del sistema de estimación indirecta para determinar los rendimientos de los sujetos pasivos ya que, como se recoge en las actas levantadas, la Inspección de Hacienda se encuentra “con la imposibilidad de poder fijar los rendimientos netos tanto de la actividad de hostelería como la ejercida por la sociedad civil” por la ausencia de documentación referida a ambas actividades y en relación a los ejercicios fiscales ya mencionados.
4. El 10 de julio de 2000 se formula por los hoy recurrentes un escrito de alegaciones frente a las actas de inspección en el que, en síntesis, reiteran que no pueden aportar la documentación requerida y, en concreto, los documentos contables de ambas actividades, ya que la misma estaba en poder del “profesional que llevaba tanto la contabilidad como los asuntos fiscales” y que, según manifiestan en ese escrito, “se negaba a entregar la documentación, propiedad del Sr. ... y obrante en su poder debido a una discrepancia en el pago de honorarios”. Las alegaciones formuladas son desestimadas por sendas Resoluciones de las respectivas Secciones gestoras del IRPF y del IVA, que confirman la aplicabilidad al caso del régimen de estimación indirecta de bases.
5. Mediante escrito de 21 de diciembre de 2000, los sujetos pasivos interponen “recurso” contra la liquidación por Acta de inspección realizada por la Sección del IRPF. Posteriormente, el 4 de julio de 2001, los sujetos pasivos interponen “recurso” contra la liquidación por Acta de inspección realizada por la Sección del IVA. En ambos

recursos, sustancialmente iguales, se argumenta en contra de la aplicación del sistema de estimación indirecta de las bases, reiterando que la documentación contable no ha podido ser aportada por encontrarse en posesión de su anterior asesor fiscal y, en definitiva, esgrimen que correspondía a la Administración haber obtenido dicha documentación de su poseedor con sólo haber invocado el general deber de colaboración con la Hacienda de Navarra.

6. El 14 de mayo de 2004, el TEAFN desestima ambos recursos mediante sendas resoluciones de 14 de mayo de 2004 (expedientes 895/00 y 457/01), luego ratificadas por Acuerdos del Gobierno de Navarra de 24 de mayo del mismo año. En las resoluciones del TEAFN se abordan las cuestiones planteadas por los recursos interpuestos frente a las liquidaciones de IVA e IRPF, y respecto de la principal de ellas, dirigida a combatir la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases por cuanto no pudieron aportar la documentación contable requerida por estar en posesión de tercera persona, señala la Administración que “la obligación de conservar la contabilidad y aportarla cuando fuera requerida por la Inspección de Hacienda a fin de practicar las oportunas comprobaciones es una obligación que incumbe al sujeto pasivo del Impuesto, en este caso los ahora recurrentes, y no puede traspasarse esta obligación a la Administración tributaria exigiendo que sea la misma quien obtenga la documentación de aquella persona que la tenga en su poder. Así pues, habrá que entenderse que la falta de aportación de la contabilidad que, pretendidamente, llevaban los interesados será imputable a los mismos”.
7. Consta en el expediente administrativo la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, de 7 de marzo de 2005, que desestima el recurso interpuesto por los sujetos pasivos frente a la resolución del TEAFN de 14 de mayo de 2004 referida a las liquidaciones por IRPF, confirmando dicha resolución y liquidaciones por su conformidad a

Derecho. La Sala afirma que “es correcto el criterio de la Inspección Tributaria pues es procedente la aplicación del régimen de estimación indirecta, por no poder deducirse de los datos contables existentes los ingresos reales de los actores”, añadiendo que “por otro lado nunca se ha efectuado una prueba directa de la posibilidad de deducir la base por la contabilidad y datos aportados en relación con los ejercicios a que se refieren las liquidaciones practicadas a través de estimación indirecta, así en esta litis ni siquiera se formula prueba alguna (...)” y, efectivamente, así se refleja en los antecedentes que establece la sentencia, de los que resalta que “no se solicitó por las partes el recibimiento del proceso a prueba”.

8. Con fecha 26 de mayo de 2005, don ...y doña ... presentan recurso extraordinario de revisión en el que solicitan la “nulidad de las actas levantados de IRPF de los ejercicios económicos inspeccionados 1995 a 1998 y de IVA 1997 y 1998”. Los recurrentes invocan expresamente la causa prevista en el artículo 118.1.2ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC), señalando que en febrero de 2002, previa la interposición de una denuncia penal, tuvieron en su poder “la documentación y contabilidad del sujeto pasivo correspondiente a los años 1994 a 1998” si bien ya no pudieron utilizar la misma en “instancia de Inspección Tributaria al haberse optado en fecha 5 de junio de 2000 por levantar las actas en disconformidad”, ni tampoco ante el “Servicio de Tributos, ni el Órgano de Informe y Resolución Tributaria que se interpusieron el 11 de julio y 22 de diciembre de 2000 respectivamente”. Respecto a la admisibilidad de su recurso se argumenta su interposición en plazo al realizarse dentro de los tres meses “desde que la sentencia judicial quedó firme como es el caso frente a las Actas de IRPF”.
9. Consta en las actuaciones la existencia de una denuncia formulada ante el Juzgado de Instrucción núm. 2 de Pamplona por don ... contra don ... por haberse “llevado la contabilidad del negocio y

continuamente se está negando a entregarla”, así como la declaración formulada por éste el 5 de octubre de 2001 ante el juzgado, en la que manifiesta “que nunca se ha negado a devolver la documentación al Sr. ..., teniéndola a su disposición en el domicilio que ha dado el declarante, desde hace dos años, durante los cuales el declarante no ha tenido ningún contacto con dicho denunciante, ni en persona ni telefónica ni de ninguna clase”. El 8 de octubre de 2001 el Juzgado de Instrucción núm. 3 de Pamplona dicta Auto por el que se dispone “el archivo de las presentes diligencias, por no ser el hecho denunciado constitutivo de infracción penal”. Finalmente, consta en el expediente administrativo remitido a este Consejo un fax remitido por Procurador de los Tribunales el 12 de febrero de 2002 del que resulta que en esa fecha el Sr. ... tenía a su disposición la documentación contable referida a los ejercicios de 1994 a 1998.

10. Mediante escrito de 24 de junio de 2005, el TEAFN da trámite de audiencia al interesado durante 15 días hábiles para formular alegaciones y aportar o solicitar la práctica de pruebas que estime convenientes. El 12 de julio de 2005 formulan los recurrentes escrito de alegaciones en el que se remiten a los fundamentos que “ya han sido evacuados en el escrito iniciador del expediente” y, en cuanto a la prueba “la misma en forma documental numerada ha sido aportada con dicho escrito”.
11. Por último, el TEAFN en sesión celebrada el 27 de julio de 2005 formula propuesta de “inadmitir por extemporaneidad el recurso extraordinario de revisión”, toda vez que “el recurso debería haberse interpuesto en el plazo de tres meses a contar desde la aparición de los documentos y lo cierto es que, como los propios interesados reconocen en su escrito, tales documentos (la contabilidad de don ...) obraban en su poder desde febrero de 2002, mientras que el presente recurso no ha venido a interponerse hasta mayo de 2005”.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El objeto del presente dictamen, recabado por el Vicepresidente del Gobierno de Navarra, actuando en ausencia del Presidente, está constituido por el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don ...y doña ... frente a las actuaciones de comprobación y regularización de su situación tributaria en relación con el IRPF e IVA y referidos a los ejercicios de 1995, cuya propuesta de resolución ha sido tomada en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el 8 de agosto de 2005.

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

En el presente supuesto se somete a nuestro dictamen una propuesta de resolución que propone la inadmisión de un recurso extraordinario de revisión, al concluir el órgano competente que está interpuesto fuera del plazo legal establecido al efecto.

En consecuencia, tratándose de dictaminar sobre un recurso extraordinario de revisión, nuestra intervención y dictamen es de naturaleza preceptiva.

II.2ª. Características del recurso extraordinario de revisión

Tratándose de una cuestión tributaria resulta de aplicación la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGTN), cuyo artículo 159 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 competencia para el conocimiento y resolución de las impugnaciones económico-administrativas viene atribuida al Gobierno de Navarra y, por delegación, al TEAFN, que es quien debe conocer del recurso de revisión y adoptar la propuesta de resolución, que deberá ser ratificada

por aquél. Así se deduce del contenido de los artículos 152 y 153, de la LFGTN, en relación con los artículos 20 y 35 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

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 reiteradamente el Tribunal Supremo entre otras, en sus sentencias de 28 de julio de 1995 y 9 de junio de 1999, y en la más reciente de 25 de enero de 2001 en la que señala que, *“al ser extraordinario, el recurso extraordinario de revisión sólo es viable por motivos tasados”*. Así lo ha subrayado igualmente

este Consejo en ocasiones anteriores (dictámenes 18 y 26/2000, 35, 39 y 44 de 2002, 67/2003 y 43/2004).

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 recurrente mediante escrito del Secretario del TEAFN de 24 de junio de 2005, que motivó el escrito de los recurrentes formulando las alegaciones que tuvieron por conveniente, y de las que ya se ha hecho mención aquí.

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

Como se ha dejado establecido, el TEAFN formula una propuesta de resolución en la que se propone la inadmisión del recurso por estar planteado fuera del plazo de tres meses que se prevé en el artículo 118.2 de la LRJ-PAC.

Procede así, en primer lugar, examinar las cuestiones procesales del recurso extraordinario de revisión para determinar si el mismo resulta admisible a fin de pronunciarse posteriormente sobre su procedencia.

Respecto de la admisión a trámite, el recurso se interpone genéricamente frente a “los actos administrativos resultantes de la Inspección Tributaria a los comparecientes” y se solicita la nulidad de los mismos y “en consecuencia de las actas levantadas de IRPF de los ejercicios económicos inspeccionados 1995 a 1998 y de IVA 1997 y 1998” por lo que, cualquiera que sean a los que se refieran los recurrentes (actas, resoluciones de las respectivas Secciones, liquidaciones, etc.) lo cierto es que las mismas adquirieron firmeza en vía administrativa a través de las Resoluciones dictadas por el TEAFN el 14 de mayo de 2004 (expedientes

895/00 y 457/01), luego ratificadas por Acuerdos del Gobierno de Navarra de 24 de mayo del mismo año, que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por los recurrentes frente a las mismas.

Por otra parte, el recurso se interpone por personas legitimadas en cuanto directamente afectadas por el acto que aquí se recurre, e invocando causa expresamente prevista para fundamentar el recurso cual es la referida a la aparición de nuevos documentos de valor esencial (artículo 118.1.2ª).

No obstante ello, la propuesta de resolución propone la inadmisión del recurso de revisión, conforme a lo previsto en el artículo 118.2 de la LRJ-PAC, al haberse interpuesto extemporáneamente el mismo por haber transcurrido más de tres meses desde el “conocimiento de los documentos” que, como reconocen los recurrentes, tuvo lugar en febrero de 2002, mientras que el recurso extraordinario de revisión se interpone en mayo de 2005.

A juicio de este Consejo efectivamente el recurso extraordinario de revisión debe inadmitirse conforme establece el artículo 118.2, y todo ello por haberse interpuesto una vez transcurrido sobradamente el plazo habilitado legalmente para ello, cualquiera que sea la interpretación que se mantenga respecto a la forma de computar dicho plazo.

Así, está acreditado que el recurso de revisión se interpone más de tres años después de que los recurrentes tuvieran en su poder la documentación cuya “aparición” ahora invocan, pues habiéndoseles entregado la misma en febrero de 2002 se interpone el recurso en mayo de 2005.

A igual conclusión se llega aun cuando se pretendiera que el cómputo de dicho plazo no puede iniciarse en tanto en cuanto no se produzca la firmeza en vía administrativa de las actuaciones cuya nulidad se pretende, como pudiera deducirse de nuestro dictamen 43/2003, de 16 de junio, ya que hasta ese momento faltaría el presupuesto previo para la posibilidad de interponer el recurso, esto es, el previo “acto firme en vía administrativa”. Y ello porque las resoluciones del TEAFN, que desestimaron los recursos o reclamaciones interpuestas frente a las actuaciones administrativas cuya

nulidad se pretende ahora, son de mayo de 2004, esto es, un año anteriores a la interposición del recurso de revisión que nos ocupa.

En fin, frente a lo anterior no cabe argumentar, como erróneamente realizan los recurrentes, que el plazo debe computarse a partir del día en que “la sentencia judicial quedó firme”, pues tal determinación del artículo 118.2 LRJ-PAC no es aquí aplicable al venir referido exclusivamente a aquellos supuestos previstos en los números 3 y 4 del artículo 118.1, toda vez que son éstos supuestos los que descansan sobre declaraciones hechas previamente por sentencias judiciales firmes.

En todo caso, y a mayor abundamiento, como hemos manifestado repetidamente, la causa prevista en el artículo 118.1.2^a representa un supuesto excepcional que debe ser de interpretación estricta, sin que pueda convertirse en un cauce para recurrir un acto por cualesquiera argumentaciones y motivos, siendo exigible que el documento o documentos cuya “aparición” se invoca no hayan podido aportarse durante la instrucción de los correspondientes procedimientos administrativos, o en el posterior recurso interpuesto frente a los mismos, ya que si se 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.

Así sucede en nuestro caso, en el que no consta que los recurrentes, que tuvieron en febrero de 2002 la documentación cuya “aparición” ahora invocan, hayan intentado en momento alguno aportar la misma en el procedimiento seguido ante el TEAFN como consecuencia de los recursos administrativos interpuestos. Es más, sorprende a este Consejo, como igualmente sorprendió a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, que tampoco esa documentación, que pretendidamente demuestra el “error de la resolución recurrida”, se hubiera aportado en el posterior proceso judicial seguido frente a las mismas actuaciones cuya nulidad ahora se pretende extemporánea e improcedentemente.

En consecuencia, el recurso extraordinario de revisión aquí examinado debe ser inadmitido por haberse interpuesto una vez transcurrido el plazo legalmente establecido.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don ...y doña ..., frente a las actuaciones de comprobación y regularización de su situación tributaria en relación con el IRPF e IVA y referidos a los ejercicios de 1995 a 1998, debe inadmitirse.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.