

Expediente: 29/2014

Objeto: Recurso extraordinario de revisión contra resolución desestimatoria del recurso de reposición contra liquidaciones provisionales giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dictamen: 26/2014, de 8 de septiembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 8 de septiembre de 2014,

el Consejo de Navarra, integrado por don Eugenio Simón Acosta, Presidente, doña María Asunción Erice Echegaray, Consejera-Secretaria; y los Consejeros doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don Alfredo Irujo Andueza, don José Iruretagoyena Aldaz, don José Antonio Razquin Lizarraga y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don José Antonio Razquin Lizarraga,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Consulta

El 12 de agosto de 2014 tuvo entrada en este Consejo un escrito de la Vicepresidenta Primera y Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo 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 el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don... contra la Resolución de la Jefa de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de febrero de 2011, que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra liquidaciones provisionales giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2005 y a los cuatro trimestres de 2006.

I.2ª. Antecedentes de hecho

Del expediente remitido a este Consejo se deducen los siguientes antecedentes:

1. Por la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, tras comprobación abreviada, se formularon y notificaron al recurrente cinco propuestas de liquidación por el Impuesto del Valor Añadido (IVA), fechadas el 30 de octubre de 2009, correspondientes, respectivamente, al 4º trimestre de 2005 y a los 1º, 2º, 3º y 4º trimestres de 2006. En particular, en la propuesta referida al 4º trimestre del 2005 se considera que el contribuyente no declaró las facturas 2 y 3 expedidas a la mercantil...; y en la relativa al 2º trimestre de 2006 que no declaró la factura nº 3 expedida a la mercantil...

2. En relación con dichas propuestas de liquidación el interesado formuló alegaciones manifestando su disconformidad y señalando que la declarante..., había efectuado declaraciones duplicadas, en concreto una factura de B.I. 150.000 euros y otra de B.I. 5.453,51 euros, por lo que aporta copia de las facturas emitidas por el recurrente a lo largo de los años 2005 y 2006, en las que, en relación con las declaraciones, se aprecia que las facturas 1, 2 y 3 de 2005 fueron declaradas en el primer trimestre de 2006 por error y la parte pagadora procedió a declarar estas tres citadas, más otra comprensiva de estas, por un B.I. de 150.000 euros. Asimismo adjuntó copia del presupuesto de la obra.

3. La Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido giró, con fecha 3 de noviembre de 2010, cinco liquidaciones provisionales, confirmando las propuestas remitidas al interesado. En particular, en la correspondiente al 4º trimestre de 2005 se considera que las alegaciones del interesado de que por un mismo concepto existen facturas de 2005 y 2006 y que se haya declarado la misma operación en dos años diferentes no pueden ser aceptadas, ya que no van acompañadas de ningún elemento probatorio del que resulte la alegada duplicidad; en concreto, en el expediente figuran las tres facturas de 2005, acompañadas de los documentos justificativos de sus respectivos pagos, expedidas a cuenta de los anticipos de la obra total presupuestada y la factura número 2 de 2006 expedida por los trabajos de albañilería, sin que en esta factura se haga referencia a los anticipos supuestamente referidos, como debería haberse hecho si se tratase de los

mismos trabajos, ni figura nada que permita considerar que se expide en sustitución o rectificación de las anteriores de 2005, señalándose, por el contrario, la forma de pago y los datos bancarios.

4. Frente a tales liquidaciones provisionales, el interesado formuló recurso de reposición reiterando la existencia de unas facturas duplicadas que reflejarían la misma operación realizada para la mercantil...

Dicho recurso fue desestimado por Resolución de la Jefa de Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido de 3 de febrero de 2011, por considerar conformes a Derecho las liquidaciones impugnadas, ante la ausencia de argumentos diferentes a los ya esgrimidos en las alegaciones a las propuestas de liquidación y ante la falta de cualquier elemento probatorio de que las controvertidas facturas reflejen una única operación.

5. En relación con los anteriores hechos, se incoaron los correspondientes procedimientos sancionadores respecto de los períodos 4/2005, 1/2006, 2/2006 y 4/2006. En relación con el primero de ellos, el interesado alegó que la sucesión de los hechos aludiendo a la transformación de la propiedad a la que se giraron las facturas en una sociedad de responsabilidad limitada y adujo que la liquidación provisional del 4º trimestre de 2005 incluye la cantidad de 60.000 euros (factura 3 de 2005) que ya estaban incluidos en la factura 2 de 2006, convenientemente declarada, por lo que existe una duplicidad en la base y asimismo incluye como base imponible 37.068,96 euros correspondientes al cobro parcial de 43.000 euros de los 58.000 euros de la factura 2 de 2005, cobro producido el 18 de agosto de 2005 y que se corresponde con la factura 2 citada, por lo que, amén de la prescripción del derecho a liquidar de los períodos anteriores al 4º trimestre, se produce una duplicidad en la base, ya que la base imputada se corresponde a una parte de la factura 2/2005, que al refundirse en la factura de 2 de enero de 2006, ya había sido liquidada y abonada por el sujeto pasivo mediante su liquidación efectuada en el 1º trimestre de 2006.

Por Resolución de 7 de abril de 2011 de la Dirección del Servicio de Tributos Directos, Sanciones y Requerimientos, se resolvió el procedimiento

sancionador correspondiente al período 4/2005, con la imposición de sanción, rechazando las alegaciones presentadas por el interesado por considerar que no se referían al procedimiento sancionador sino a la liquidación del IVA lo que es objeto de un procedimiento independiente.

6. Contra la Resolución de la Jefa de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de febrero de 2011, desestimatoria del recurso de reposición contra las liquidaciones provisionales giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2005 y a los cuatro trimestres de 2006, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa, que fue inadmitida por extemporaneidad mediante Acuerdo de 6 de abril de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN), ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 18 de abril de 2011.

7. El interesado, con fecha de 15 de abril de 2014, interpuso recurso extraordinario de revisión contra la citada Resolución de la Jefa de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido de 3 de febrero de 2011, manifestando que en la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia número 5 de los de Pamplona de 17 de abril de 2013, así como en la Sentencia confirmatoria de la anterior de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Navarra de 27 de diciembre de 2013, se ha declarado que la compañía mercantil... venía aportando a la Hacienda Foral facturas duplicadas en sus relaciones con el reclamante obteniendo unas devoluciones del IVA soportado muy superiores a los importes realmente soportados y obligando a la Administración a dictar actos erróneos en perjuicio del recurrente, así como que de dicha presentación duplicada de facturas se siguieron perjuicios para el recurrente al dictarse sendas liquidaciones provisionales con la exigencia de una mayor cuota tributaria por el IVA, por lo que la liquidación girada por el IVA correspondiente al 4º trimestre de 2005 debe ser anulada, con las consiguientes modificaciones de las liquidaciones de los trimestres posteriores y de los intereses y sanciones derivadas. En sus fundamentos de derecho, alega que se dan las condiciones para la interposición y estimación del recurso extraordinario de revisión que se interpone, ya que: a) Se ha incurrido en error de hecho en la adopción de la resolución impugnada resultante de los propios documentos incorporados al

expediente, como son las facturas duplicadas incorporadas por doña... al expediente; b) Han aparecido documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencian el error, como son las citadas sentencias que muestran la duplicidad de las facturas obrantes en el expediente y tenidas en cuenta en la resolución; y c) En la resolución han influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, pues las citadas sentencias han reconocido palmariamente la falsedad y duplicidad de los documentos, al igual que ha quedado acreditada la falsedad del testimonio de doña... ante el Departamento de Hacienda afirmando que todas y cada una de las facturas se correspondían con hechos económicos diferentes. Por tanto, solicita la estimación del recurso extraordinario de revisión, con la consecuencia de dictarse nueva resolución por la que se anule la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2005 y, consiguientemente, se rectifiquen en lo que proceda las de los cuatro trimestres de 2006, sin olvidar los intereses y sanciones aplicadas derivadas y relacionadas con dicha liquidación.

Al escrito de recurso se acompañan testimonios de dos sentencias judiciales firmes: la Sentencia 88/2013, de 17 de abril de 2013, del Juzgado de Primera Instancia número 5 de Pamplona, y la Sentencia 241/2013, de 27 de diciembre de 2013, de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Navarra, confirmatoria de la anterior, dictadas a consecuencia de demanda de juicio declarativo ordinario en reclamación de daños y perjuicios formulada por el interesado contra doña... y contra la compañía mercantil... La primera de tales sentencias, aunque desestima la demanda por prescripción de la acción, contempla en su fundamento segundo la existencia y presentación de facturas duplicadas, afirmando, en síntesis, lo siguiente: “las facturas 1, 2 y 3/2005 están emitidas dos veces pues el mismo hecho imponible que recogen es objeto de la factura 2/06”; “aun siendo imputable al Sr... (y/o a sus asesores) una clara falta de diligencia por haber realizado trabajos sin factura (los trabajos no presupuestados) así como por haber duplicado facturas por un mismo hecho imponible y no haberlo hecho de manera correcta (emitiendo unas con fecha 2005 y otra con fecha 2006; haciéndolo por conceptos distintos pese a tratarse de un

mismo hecho, indicando en unas como forma de pago el abono al contado y en otra el ingreso en determinado número de cuenta, omitiendo cualquier indicación de que una factura sustituía o rectificaba a las otras) lo cierto es también que... (a diferencia de lo que sucedió con la factura 1/04 que también había sido duplicada y de la que sólo presentó un ejemplar) presentó a los efectos de deducción a la HACIENDA FORAL tanto unas facturas como otras obteniendo de este modo una base imponible de 372.458,33 euros y una deducción de 59.593,33 euros cuando la base imponible correcta (por trabajos presupuestados, que son los únicos facturados) debería haber sido la de 214.972,72 euros y el IVA correspondiente a dicha base de 34.395,64 euros (los 33.848,28 euros en el cuadro + el IVA al 16% de los 3.421 euros con que se liquidó el precio por trabajos presupuestados); y “en suma, consta acreditado que algunas facturas se emitieron con duplicidad (la fra. 2/06 = las fras. 1/05 + 02/05 + 03/05 y la fra. 1/06 = 04/04) sin indicación de ser las unas rectificativas de las otras y consta también acreditado que... las presentó dos veces (unas y otras) a efectos de deducción de IVA (también está duplicada, extendida bajo distintos formatos pero con el mismo número, la factura 1/04, que sólo se presentó a HACIENDA una vez)”.

8. El TEAFN formuló propuesta de resolución, de fecha 17 de julio de 2014, por la que se desestima el recurso extraordinario de revisión antes mencionado; que ha sido tomada en consideración por Acuerdo del Gobierno de Navarra de fecha 30 de julio de 2014. Tras afirmar la admisibilidad y su competencia, entiende que, en primer lugar, no concurre error de hecho en la apreciación de los hechos que motivaron el sentido de la resolución impugnada –primera circunstancia del artículo 118.1 LRJ-PAC-, ya que la propia sentencia de instancia aportada prueba que había un debate más allá de los hechos y que la cuestión no era pacífica, por lo que no se trata de una simple cuestión de hecho; en segundo lugar, tampoco puede aceptarse la concurrencia de la causa del artículo 118.1.2ª de la LRJ-PAC consistente en la aparición de documentos de valor esencial que evidencien el error en la resolución impugnada, toda vez que a ello se opone reiterada jurisprudencia conforme a la que las sentencias firmes no pueden fundamentar la estimación de un recurso extraordinario de revisión; y, en

tercer lugar, no se aprecia que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme – artículo 118.1.3ª LRJ-PAC-, pues las sentencias aportadas no declaran expresamente la falsedad de los documentos citados y no proceden del orden penal sino del civil.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

La presente consulta se refiere al recurso extraordinario de revisión promovido por el interesado contra la Resolución de la Jefa de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de febrero de 2011, que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra liquidaciones provisionales giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2005 y a los cuatro trimestres de 2006. Por tanto, de conformidad con el artículo 16.1.h) de la LFCN, el dictamen de este Consejo es preceptivo.

II.2ª. Características del recurso extraordinario de revisión

El artículo 159 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), dispone que “el recurso extraordinario de revisión se interpondrá conforme al régimen establecido por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común”.

Los artículos 118 y 119 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC), regulan dicho recurso extraordinario que se puede interponer 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).

En el ordenamiento tributario foral de Navarra, el recurso extraordinario de revisión es una de las modalidades de las impugnaciones económico-administrativas, en virtud de lo previsto por el artículo 152 de la LFGT, por lo que la competencia para conocer y resolver un recurso corresponde al

Gobierno de Navarra que puede delegar dichas funciones en un órgano creado al efecto. Este órgano es el Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra, en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

Como ya hemos dicho en anteriores dictámenes (véase, por ejemplo, el dictamen 7/2011, de 28 de febrero), 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 ha de ser estricta, para evitar que se convierta en vía ordinaria para impugnar los actos administrativos después de agotados los plazos al efecto establecidos. Así lo ha entendido en reiteradas sentencias 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 67/2003, 43/2004, 1/2005, 27/2005 y 4/2006, entre otros).

La competencia para resolver el recurso extraordinario de revisión en materia tributaria corresponde, en Navarra, al Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra, debiendo éste pronunciarse no sólo sobre la procedencia del recurso, sino también, en su caso, sobre la cuestión de fondo resuelta por el acto recurrido (artículo 119.2 LRJ-PAC), entendiéndose desestimado por el transcurso de tres meses (artículo 119.3 LRJ-PAC).

No se contempla expresamente en los artículos 118 y 119 de la LRJ-PAC, a salvo concretos extremos a los que ya nos hemos referido, el procedimiento administrativo que deba seguirse en la instrucción y resolución de los recursos de revisión, por lo que resultan aplicables directamente los principios generales que, para los recursos administrativos,

se contienen en los artículos 107 y siguientes de la LRJ-PAC. De ellos se desprende que debe otorgarse audiencia a los interesados, a los que se les dará, en todo caso, traslado del recurso para que en plazo no inferior a diez días ni superior a quince, aleguen cuanto estimen procedente (artículo 112.2 LRJ-PAC).

II.3ª. Sobre la admisibilidad y tramitación del recurso

De acuerdo con el régimen del recurso extraordinario de revisión en materia tributaria, hemos de comenzar examinando la concurrencia de los requisitos procedimentales que hagan admisible el presente recurso, así como respecto de su tramitación.

A la vista de las reseñadas circunstancias concurrentes en el asunto sometido a nuestro dictamen, debemos compartir las consideraciones realizadas en la propuesta de resolución sobre la admisibilidad del recurso. Así, debe señalarse que resulta admisible, toda vez que se interpone contra un acto administrativo firme en vía administrativa, como lo es la Resolución de la Jefa de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de febrero de 2011, que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra liquidaciones provisionales giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2005 y a los cuatro trimestres de 2006; y asimismo el recurso se promueve por persona legitimada.

Es preciso considerar también, aunque ello no se contempla en la propuesta de resolución, si el recurso se ha interpuesto temporáneamente. De acuerdo con el artículo 118.2 de la LRJ-PAC, “el recurso extraordinario de revisión se interpondrá, cuando se trate de la causa 1ª, dentro del plazo de cuatro años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución impugnada. En los demás casos, el plazo será de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que la sentencia judicial quedó firme”.

En el presente supuesto, el recurrente aduce las tres primeras causas del artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Respecto de la primera de ellas, es clara la interposición temporánea del recurso, pues no ha transcurrido el plazo legal de cuatro años desde la notificación de la resolución impugnada. Y en

cuanto a las otras dos causas, pudiera aceptarse su interposición en plazo a la vista de la fecha (27 de diciembre de 2013) y del inicial carácter recurrible de la segunda de las sentencias acompañadas, si bien sería conveniente que se acreditase en el expediente la fecha de firmeza de las sentencias aportadas.

Por otra parte, ha de estimarse correcta la tramitación del recurso, ya que, de un lado, no es precisa aquí la audiencia al interesado al no haberse tenido en cuenta en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario (artículo 112.1 de la LRJ-PAC); de otro, se ha acompañado la pertinente propuesta de resolución; y, en último término, la demora en la resolución del recurso no impide, dado el sentido desestimatorio del silencio administrativo en este caso (artículo 119.3 LRJ-PAC), la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo sin vinculación alguna al sentido del silencio [artículo 44.3.b) LRJ-PAC].

II.4ª. Sobre la procedencia del recurso extraordinario de revisión

En el presente supuesto se somete a nuestro dictamen una propuesta de resolución que desestima un recurso extraordinario de revisión, al concluir el órgano competente que no concurre ninguna de las tres primeras causas contempladas en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC alegadas por el interesado.

El recurrente aduce un error en la apreciación de los hechos que motivaron el sentido de la resolución impugnada en cuanto no tuvo en cuenta la duplicidad de facturas, invocando con ello la causa 1ª del artículo 118.1 de la LRJ-PAC. En cambio, la propuesta de resolución, con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina de este Consejo de Navarra, entiende que no concurre dicha causa primera, ya que para llegar a la conclusión de que existieron facturas duplicadas hubo de acudir al Juzgado de Primera Instancia (y luego a la Audiencia Provincial, pues la cuestión volvió a ser discutida), que tuvo que dedicar todo un fundamento de derecho a este asunto, lo que evidencia que había un debate más allá de los hechos y de que la cuestión no era pacífica, por lo que no se trata una simple cuestión de hecho, pues el juzgador hubo de proceder a realizar una

serie de operaciones de examen y calificación que condujeron a la conclusión, tras un pormenorizado análisis, de que las facturas estaban duplicadas.

Conforme al artículo 118.1.1ª de la LRJ-PAC, el recurso extraordinario de revisión procede cuando al dictar los actos firmes en vía administrativa “se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente”. Según doctrina de este Consejo (dictamen 20/2000, de 18 de julio), esta primera causa se integra por un doble requisito: la existencia de error de hecho y que éste resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

En cuanto al primero de tales requisitos, debe tenerse en cuenta que “el error de hecho a que se refiere la causa primera del artículo 118.1 de la LRJ-PAC es aquel que «versa sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, acerca de una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, estando, por tanto, excluido de su ámbito todo aquello que se refiera a cuestiones de derecho, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse»” (por todos, nuestro dictamen 16/2002, de 24 de abril). Asimismo, “debe recordarse, además, en relación con el error de hecho o material, que la reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala tiene establecido que tal error se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose “prima facie” por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho -como acontece en el presente supuesto de autos-), por lo que, para poder aplicar, en este caso, el mecanismo de rectificación -de oficio o a instancia de parte- de lo que el recurrente ha venido reputando como un simple error material o de hecho, hubiera sido preciso que concurrieran, en esencia, tratándose sobre todo de un recurso económico administrativo extraordinario de revisión, las siguientes circunstancias: 1) que se hubiera tratado de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta

exclusivamente los datos del expediente administrativo en que se advierte; 3) que sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables, ni de sustituir, en cierto modo, el criterio jurídico resolutorio del órgano que ha adoptado la decisión en que se entienda cometido el error; 4) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); y, 5) que se aplique o se declare con un hondo criterio restrictivo” (por todas, Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1998, recurso de apelación núm. 2164/1992).

Y respecto del segundo requisito, el propio precepto legal exige que se trate de documentos incorporados al expediente, lo que impide tener en cuenta elementos extraños de los que integran el expediente, ni declaraciones hechas por órganos judiciales. Como declara la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1999 (Recurso contencioso-administrativo núm. 529/1997), “en el artículo 118.1º, LRJ-PAC, se exige que el error de hecho resulte de documentos incorporados al expediente; es decir, que ya obren en el expediente y cuyo contenido, indiscutido, demuestre el error cometido por la Administración en su valoración, y que ese error fue determinante del acuerdo que se pretende revisar. Lo que no cabe es, por consiguiente, que en función del precepto invocado se introduzcan, como pretende el demandante, y con ocasión del proceso, o incluso antes, con la solicitud de revisión en fase administrativa, otros documentos nuevos que antes no obraban en el expediente, tendentes a demostrar la falta de certeza de los allí ya incorporados”.

Pues bien, no concurre en el presente caso la primera causa del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, ya que ni se observa un error de hecho en el acto impugnado que sea ostensible, manifiesto e indiscutible ni el pretendido error de hecho resulta de la simple confrontación del acto recurrido con un documento incorporado al expediente. En efecto, la propia sentencia en que se apoya el recurrente no constituye un documento integrante del expediente y la declaración de duplicidad de facturas que realiza no se exterioriza “prima facie” sino que ha requerido un largo razonamiento a lo largo de su

fundamento de derecho segundo. Por otra parte, como se indicó en la liquidación provisional correspondiente al 4º trimestre de 2005 practicada por la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido con fecha 3 de noviembre de 2010, en el expediente figuran las tres facturas de 2005, acompañadas de los documentos justificativos de sus respectivos pagos, expedidas a cuenta de los anticipos de la obra total presupuestada y la factura número 2 de 2006 expedida por los trabajos de albañilería, sin que en esta factura se haga referencia a los anticipos supuestamente referidos, como debería haberse hecho si se tratase de los mismos trabajos, ni figura nada que permita considerar que se expide en sustitución o rectificación de las anteriores de 2005, señalándose, por el contrario, la forma de pago y los datos bancarios.

El recurrente invoca asimismo la causa tercera del artículo 118.1 LRJ-PAC, a cuyo tenor procederá el recurso de revisión en el caso de que “en la resolución hayan influido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, anterior o posterior a aquella resolución”, por entender que las sentencias aportadas vienen a declarar la falsedad de las facturas duplicadas presentadas y de los testimonios prestados ante la Hacienda Foral de Navarra. Ahora bien, tampoco concurre esta tercera circunstancia, ya que, como bien señala la propuesta de resolución, las sentencias acompañadas por el recurrente no declaran la falsedad de testimonio o documento alguno y se han dictado en el orden jurisdiccional civil y no en el penal.

Resta, por ello, examinar la concurrencia de la causa prevista en la regla 2ª, del número 1, del artículo 118 LRJ-PAC, también invocada por el recurrente, que considera que las sentencias acompañadas a su escrito de recurso acreditan la duplicidad de las facturas evidenciando un error de hecho en el acto recurrido. Frente a ello, la propuesta de resolución considera que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, las sentencias firmes no permiten fundamentar la estimación de un recurso extraordinario de revisión.

Según la causa 2ª del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, 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, como ya dijimos en nuestro dictamen 1/2005, de 17 de enero, constituye una de las causas tasadas para la procedencia del recurso de revisión y 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.

Así pues, para que sea procedente la revisión por la causa indicada debe concurrir el requisito consistente en que aparezca un documento, que puede ser anterior o posterior al acto impugnado, pero que ha tener tal carácter de documento a los efectos de este motivo del recurso extraordinario de revisión. Procede, por ello, ponderar si las sentencias aducidas por el recurrente tienen la consideración de documento a los efectos de la procedencia del recurso extraordinario de revisión o, por el contrario, como indica la propuesta de resolución, no pueden considerarse a tales efectos.

A tal fin, hemos de comenzar indicando que es correcta la doctrina citada en la propuesta de resolución, en el sentido de que las sentencias judiciales firmes no pueden servir de fundamento para justificar la interposición de un recurso extraordinario de revisión de acuerdo con el artículo 118.1.2ª de la LRJ-PAC. Así lo tiene declarado este Consejo siguiendo reiterada jurisprudencia (dictámenes 39/2003, de 19 de mayo, y 67/2003, de 1 de diciembre). Ahora bien, como matizó este Consejo en su dictamen 26/2012, de 4 de julio, esa doctrina general se refiere a las

sentencias que meramente interpretan el ordenamiento jurídico aplicado por el acto recurrido de modo distinto.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado también que las sentencias judiciales firmes pueden fundar la interposición de un recurso extraordinario de revisión al amparo del artículo 118.1.2ª de la LRJ-PAC cuando pongan de relieve el error en el presupuesto en que se basó el acto impugnado. Así, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2008 (Recurso de casación núm. 3681/2005) se declara que “los documentos susceptibles de incluirse en la repetida causa 2ª, aunque sean posteriores, han de ser unos que pongan de relieve, que hagan aflorar, la realidad de una situación que ya era la existente al tiempo de dictarse esa resolución, o que ya era la que hubiera debido considerarse como tal en ese momento; y, además, que tengan valor esencial para resolver el asunto por tenerlo para dicha resolución la situación que ponen de relieve o que hacen aflorar. Son documentos que, por ello, han de poner de relieve un error en el presupuesto que tomó en consideración o del que partió aquella resolución. En este sentido, sí es posible que sentencias judiciales que hagan aflorar la realidad de tales situaciones lleguen a ser incluidas entre los documentos a que se refiere la causa 2ª. Pero lo que no cabe incluir son sentencias que meramente interpretan el ordenamiento jurídico aplicado por esa resolución de modo distinto a como ella lo hizo. Ni tan siquiera aunque se trate de sentencias dictadas en litigios idénticos o que guarden entre sí íntima conexión”. Esta doctrina se reitera en la posterior Sentencia de 17 de junio de 2009 (Recurso de casación núm. 4846/2007).

Proyectando esta jurisprudencia al presente caso, ha de recordarse que, como se ha recogido en los antecedentes, la duplicidad de facturas fue alegada en su día por el interesado, si bien fue rechazada por la Administración al adoptar las liquidaciones provisionales por considerar que tal hecho no resultaba acreditado por no acompañarse documentación alguna que lo probase. Ahora bien, la primera de las sentencias judiciales firmes acompañada por el recurrente (Sentencia 88/2013, de 17 de abril de 2013, del Juzgado de Primera Instancia número 5 de Pamplona) declara acreditada la existencia y presentación de facturas duplicadas y, en

concreto, que “las facturas 1, 2 y 3/2005 están emitidas dos veces pues el mismo hecho imponible que recogen es objeto de la factura 2/06” y que “... las presentó dos veces (unas y otras) a efectos de deducción de IVA”. Así pues, esta sentencia acredita ahora tal hecho, al declarar la existencia de la duplicidad de facturas no tenida en cuenta en el acto recurrido. Se trata, por tanto, de un documento de valor esencial para la decisión del asunto al acreditar hechos relevantes para la decisión del mismo, pues se refiere a un presupuesto básico de las liquidaciones provisionales giradas que, de haberse tenido en cuenta en un momento anterior, la resolución impugnada hubiera sido distinta a la adoptada.

Con ello se aprecia que en el presente caso concurre la circunstancia 2ª del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, ya que tal sentencia judicial firme constituye un documento de valor esencial que, aunque posterior, pone de manifiesto el error en que incurrió el acto impugnado.

En consecuencia, este Consejo no puede compartir en este extremo la propuesta de resolución formulada por el TEAFN y tomada en consideración por el Gobierno de Navarra y, en cambio, considera que procede estimar el recurso extraordinario de revisión interpuesto por el interesado contra la Resolución de la Jefa de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de febrero de 2011, que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra liquidaciones provisionales giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2005 y a los cuatro trimestres de 2006, y anular dicha resolución que debe sustituirse por una nueva que tenga en cuenta la existencia y presentación de facturas duplicadas según declara una sentencia judicial firme aportada por el interesado, con las consecuencias que de ello se deriven respecto de las sanciones tributarias impuestas.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que debe estimarse el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don... contra la Resolución de la Jefa de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 3 de febrero de 2011, que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra liquidaciones provisionales giradas por el Impuesto sobre el Valor Añadido

correspondiente al cuarto trimestre de 2005 y a los cuatro trimestres de 2006, y anularse esta resolución, en los términos del presente dictamen.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.