

Expediente: 37/2015

Objeto: Recurso extraordinario de revisión deducido frente a liquidación provisional de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dictamen: 1/2016 de 11 de enero

DICTAMEN

En Pamplona, a 11 de enero de 2016,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Eugenio Simón Acosta, Presidente, don Alfredo Irujo Andueza, Consejero–Secretario; y los Consejeros doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Iruretagoyena Aldaz, don José Antonio Razquin Lizarraga, doña Socorro Sotés Ruiz y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Solicitud y tramitación de la consulta

Por medio de escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, de fecha 2 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.1, en relación con el artículo 16.1, de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo sobre el recurso extraordinario de revisión interpuesto por doña..., en su condición de contribuyente, frente a liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) del periodo impositivo de 2010.

A la solicitud de dictamen se acompaña el expediente administrativo instruido como consecuencia del recurso de revisión interpuesto, así como la propuesta de resolución elaborada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra y tomada en consideración por el Gobierno de Navarra, a

efectos de la emisión de este dictamen preceptivo, en su sesión de 21 de octubre de 2015.

Mediante oficio dirigido a la Presidenta Comunidad Foral de Navarra el día 10 de noviembre de 2015, el Presidente del Consejo de Navarra requirió al Tribunal Económico-Administrativo Foral que completase el expediente, con suspensión del plazo para emitir el dictamen. La respuesta del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra a este requerimiento tuvo entrada en el Consejo de Navarra el día 9 de diciembre de 2015.

I.2ª. Antecedentes de hecho

El día 4 de julio de 2013 tuvo entrada en el registro telemático de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra un escrito presentado por..., en nombre y representación de doña..., y dirigido a la “Sección de IRPF de la Hacienda Foral de Navarra”. Mediante dicho escrito se interponía recurso extraordinario de revisión de la liquidación provisional del IRPF del año 2010, en cuya virtud la Hacienda Tributaria de Navarra modificó la declaración del impuesto presentada en el plazo reglamentario por la interesada. El escrito de interposición del recurso extraordinario de revisión fue remitido al Tribunal Económico-Administrativo Foral (en adelante, TEAF), por la Sección Técnica y de Control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mediante oficio fechado el día 14 de marzo de 2014, y fue registrado de entrada por el TEAF, con el número 502, el día 14 de noviembre de 2014.

Los antecedentes de que dimanaba el citado recurso extraordinario de revisión eran, en esencia y a tenor de la documentación obrante en el expediente, los siguientes:

1. Doña... presentó el día 15 de junio de 2011 la declaración del IRPF correspondiente al periodo impositivo de 2010. En dicha declaración consignó rendimientos netos de trabajo por importe de 34.815,48 € y no declaró rendimientos de capital inmobiliario.

2. El día 6 de octubre de 2011 y al amparo de lo dispuesto por el artículo 113.2 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en

adelante, LFGT), la Sección Técnica y de Control del IRPF aprobó una propuesta de liquidación provisional, consecuencia de una comprobación abreviada. En la propuesta, que, tras dos intentos de entrega por los servicios de Correos, fue notificada mediante edicto publicado en el Boletín Oficial de Navarra número 250 del día 21 de diciembre de 2011, se incrementó la base imponible a causa de la integración de rendimientos de trabajo procedentes de la entidad.... que ascendían a 16.884,42 euros, así como de la incorporación de rendimientos de capital inmobiliario satisfechos por la entidad... por valor de 17.638,00 euros y retenciones por este concepto de 3.174,80 euros.

3. No consta que la interesada formulase alegaciones frente a la propuesta de liquidación provisional. Por tal motivo, una vez transcurrido el periodo legal de emplazamiento, la propuesta se convirtió en liquidación que adquirió firmeza y se ha de entender consentida por no haberse interpuesto recurso ni reclamación de clase alguna frente a ella.

4. Figuran en el expediente remitido por el TEAF otros documentos que están relacionados con la titularidad del inmueble del que supuestamente derivan los rendimientos de capital inmobiliario a que se refiere la liquidación impugnada. Se trata, por un lado, de una propuesta de liquidación provisional de Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre de 2010 en la que se incorpora una operación gravada a tipo general con una base imponible de 17.638,00 euros y una cuota devengada de 3.174,84 euros. La interesada, doña..., presentó alegaciones frente a esa propuesta de liquidación, manifestando que el local objeto de arrendamiento había sido transmitido el día 1 de octubre de 2009 a doña... y que la nueva propietaria había declarado e ingresado el impuesto correspondiente. Parece ser que la alegación fue atendida porque figura asimismo en el expediente una liquidación provisional de IVA, cuarto trimestre de 2010, a cargo de doña..., fechada el 30 de mayo de 2012, con base imponible y cuota cero. Asimismo figura en el expediente remitido por el TEAF la declaración de IRPF, periodo 2010, de doña..., en la que figura la cantidad de 17.638,00 euros en concepto de ingreso de inmuebles arrendados.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El objeto del presente dictamen, recabado por la Presidenta del Gobierno de Navarra, está constituido por el recurso extraordinario de revisión, presentado en nombre de doña..., contra la liquidación provisional del IRPF del periodo impositivo de 2010, girada a cargo de la recurrente como consecuencia de la propuesta de liquidación formulada por la Sección Técnica y de Control del IRPF el día 6 de octubre de 2011. El recurso se fundamenta en la primera de las causas contempladas en el artículo 118.1 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), esto es, la existencia de un error de hecho que resulta de los documentos existentes en el expediente.

La petición de dictamen se basa en el artículo 16.1 de la LFCN, en el que se contempla la intervención preceptiva del Consejo de Navarra en los recursos extraordinarios de revisión. Por lo tanto, este Consejo de Navarra evacúa el dictamen con el carácter de preceptivo.

II.2ª. Características del recurso extraordinario de revisión

El recurso interpuesto por la interesada es el previsto por el artículo 159 de la LFGT, a cuyo tenor, “el recurso extraordinario de revisión se interpondrá conforme al régimen establecido por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común”.

La LRJ-PAC dispone en su artículo 108, a propósito de este tipo de recursos, que “contra los actos firmes en vía administrativa, solo procederá el recurso extraordinario de revisión cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 118.1”.

Los artículos 118 y 119 de la misma ley regulan dicho medio de impugnación, disponiendo que se debe interponer ante el órgano administrativo que dictó el acto firme en vía administrativa, por los tasados motivos establecidos en el artículo 118.1, en el plazo determinado en el artículo 118.2 y sin perjudicar el derecho de los interesados a instar la revisión de oficio o la

rectificación de errores (artículo 118.3), previéndose un trámite de inadmisión (artículo 119.1).

De la precedente regulación se deduce que el recurso administrativo de revisión es extraordinario en un doble sentido, puesto que se interpone contra actos firmes en vía administrativa y sólo procede cuando concurren motivos tasados. De ahí que no pueda convertirse en un cauce para recurrir un acto por cualesquiera argumentaciones y motivos, pues ello desnaturalizaría su carácter extraordinario, de suerte que es un remedio especial para impugnar actos firmes en vía administrativa cuando concorra alguna de las causas taxativamente fijadas en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Por ello, la interpretación de los motivos en que procede, ha de ser estricta, ya que su naturaleza exige evitar que se convierta en vía ordinaria para impugnar los actos administrativos firmes, una vez transcurridos los plazos preclusivos que la ley establece para interponer los recursos ordinarios.

Así lo ha entendido en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 14 enero 2008, dictada en recurso de casación número 556/2006, y Sentencia de 26 de octubre de 2005, en recurso de casación número 7405/1999) y lo ha subrayado igualmente este Consejo (dictámenes 30/2002, 67/2003, 43/2004, 1/2005 y 5/2010, entre otros).

II.3ª. Competencia y tramitación

En principio, la competencia para resolver el recurso extraordinario corresponde al mismo órgano que dictó el acto recurrido (artículo 118.1), pero en nuestro caso hemos de entender que la remisión contenida en el artículo 159 de la LFGT al procedimiento administrativo común no afecta a la atribución competencial, dado que el recurso extraordinario de revisión que dicha LFGT establece contra los actos firmes de naturaleza tributaria es una modalidad de las impugnaciones económico-administrativas previstas por el artículo 152 de la LFGT, estando atribuida la competencia para resolverlas al Gobierno de Navarra (artículo 153 LFGT) que se encuentra facultado para delegar esta función en el órgano creado al efecto. Este órgano es el TEAF, a quien corresponde conocer y adoptar las propuestas de resolución de las impugnaciones económico-administrativas, en virtud de lo establecido en el

artículo 20 del Reglamento del Recurso de Reposición y de las Impugnaciones Económico-Administrativas, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

El órgano competente para resolver el recurso extraordinario de revisión en materia tributaria debe pronunciarse no sólo sobre la procedencia del recurso, sino también, en su caso, sobre la cuestión de fondo resuelta por el acto recurrido (artículo 119.2 LRJ-PAC), entendiéndose desestimado por el transcurso de tres meses y quedando expedita la vía jurisdiccional contencioso-administrativa (artículo 119.3 de la misma ley).

En cuanto a la tramitación, no se contempla expresamente en los artículos 118 y 119 de la LRJ-PAC, a salvo concretos extremos a los que ya nos hemos referido, el procedimiento administrativo que deba seguirse en la instrucción y resolución de los recursos de revisión, por lo que resultarán aplicables directamente los principios generales que, para los recursos administrativos, se contienen en los artículos 107 y siguientes de la LRJ-PAC. De ellos resulta que debe otorgarse audiencia a los interesados, en los términos establecidos por el artículo 112 de la LRJ-PAC, cuyo apartado 1 dice, en su párrafo primero, que “cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario, se pondrán de manifiesto a los interesados para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, formulen las alegaciones y presenten los documentos y justificantes que estimen procedentes”.

En el presente caso nos encontramos con un expediente remitido por el TEAF, en el que figuran una serie de documentos de procedencia no determinada.

En la página 38 del expediente se encuentra el escrito de interposición del recurso extraordinario de revisión que la interesada dirigió a “a la Sección de IRPF de la Hacienda Foral de Navarra” el día 4 de julio de 2013. El recurso se presentó por vía telemática con intervención de representante del obligado tributario y con destino en el “Servicio de Gestión del Impuesto sobre el IRPF y sobre el Patrimonio” (*sic*) y se registró de entrada el mismo día 4 de julio de

2013. En la página 39 del citado expediente figura la propuesta de resolución del TEAF que es objeto de este dictamen.

En las páginas que preceden a las que han sido citadas se encuentran una serie de documentos que pueden considerarse, a primera vista, como el expediente original ante el órgano cuya resolución es impugnada en el recurso extraordinario de revisión. Todo ello está encabezado por un sedicente “índice de la documentación del expediente que conforma el Recurso Extraordinario de Revisión presentado por... a efectos de su remisión al Consejo de Navarra”. La tabla que forma el citado índice está precedida del siguiente título: “Relación de copias de los documentos que integran el expediente administrativo de...”.

En la relación de documentos aparecen, en las páginas 36-38, la “reclamación económico-administrativa” (*sic*) y en las páginas 39 a 47 la “propuesta de resolución”. En las páginas anteriores se encuentra el “expediente nº 2013/26053: Resolución de la Sección Técnica y de Control del Impuesto sobre la renta, acuse y documentación relacionada” (páginas 31 a 35). Estos documentos están precedidos, entre otros, por una propuesta de liquidación de IVA, cuarto trimestre de 2010, a cargo de doña..., frente a la que esta señora adujo, el 9 de mayo de 2012, que “habiendo recibido propuesta de liquidación nº 2012/11935-011 he de alegar que el importe del IVA correspondiente al 4º trimestre fue declarado e ingresado por... (...) ya que el local objeto de arrendamiento fue transmitido con fecha 1/10/09). Vienen a continuación dos relaciones de bienes que parecen ser consultas telemáticas del Catastro aportadas con el escrito de alegaciones y tres folios que suponemos sean datos de propiedades y rentas de doña... obtenidos por algún funcionario mediante entrada en la base de datos de la Hacienda Tributaria de Navarra. En estos documentos hay algunas anotaciones manuscritas entre las que destaca una que dice: “No veo transmisión en escrituras pero en Catastro en la P del año 2010 ya viene a nombre de... Puede que tenga razón que se haya transmitido en octubre del 2009”. Seguidamente consta la liquidación provisional del IVA del cuarto trimestre de 2010, de fecha 30 de mayo de 2012, con la que terminó el procedimiento de gestión iniciado con la propuesta antes referida, en la que parece aceptarse la alegación formulada por doña..., dado que en ella no figura cuota adicional alguna.

También forma parte de ese grupo de documentos que anteceden a los que parecen constituir el expediente del recurso de revisión, una declaración de IRPF del año 2010 de doña...

A la vista del contenido del expediente remitido por el TEAF, el Presidente del Consejo de Navarra consideró que “el expediente se estima incompleto en la medida en que se han incorporado al mismo una serie de documentos que preceden al escrito de interposición del recurso y no se especifica si dichos documentos han sido aportados por la recurrente, si formaban parte del expediente del procedimiento en que se dictó el acto recurrido o si han sido incorporados a iniciativa del Tribunal Económico-Administrativo Foral en el curso del recurso extraordinario de revisión”. Haciendo uso de la facultad de que está investido por el artículo 29.2 del Reglamento de organización y funcionamiento del Consejo de Navarra, el Presidente del Consejo de Navarra se dirigió al TEAF, por conducto de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra, para que especificase “si los documentos que figuran en los folios 1 a 30 del expediente remitido a este Consejo de Navarra han sido aportados por la interesada o bien si se han incorporado al expediente por iniciativa de la Administración tributaria o del TEAF y, en su caso, la fecha de incorporación”.

El Presidente del TEAF contestó, mediante oficio de 25 de noviembre de 2015, recibido en la sede del Consejo de Navarra el día 9 de diciembre de 2015, lo siguiente:

“Si bien el artículo 53 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, ordena al Tribunal que recabe del órgano o dependencia que dictó el acto impugnado el expediente o las actuaciones habidas en relación con el mismo, en la práctica es el propio Tribunal quien recopila, a través de los sistemas informáticos que pone a su disposición el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, el citado expediente.

Dicho expediente fue extraído a través de diversas consultas y peticiones efectuadas a la base de datos y al Archivo de la Hacienda Tributaria de Navarra entre los días 20 y 21 de noviembre de 2014”.

Sin desconocer las razones de eficacia y economía procesal que puede justificar este proceder, lo cierto es que en el presente caso no hemos llegado a conocer cuál es el origen último de los documentos incorporados al expediente del TEAF, puesto que, sin dudar que proceden de la base de datos y del archivo de la Hacienda Tributaria de Navarra, se ignora si formaban parte del expediente en que se dictó la liquidación provisional de IRPF del año 2010 a cargo de doña... o si, por el contrario, son datos del archivo que no formaban parte de dicho procedimiento de liquidación provisional.

Ello podría ser motivo de concluir este dictamen con la recomendación de que se retrotrajeran las actuaciones y se diera audiencia a la interesada antes de formular una nueva propuesta de resolución del recurso extraordinario de revisión. No obstante, argumentos de economía procesal nos llevan a entender que en el presente caso podemos entrar en el fondo del asunto porque doña... afirma, en su escrito de interposición del recurso extraordinario de revisión “que sí he tenido constancia de las notificaciones de liquidaciones de IVA relacionadas con este tema, y que fueron recurridas en su momento mediante instancia 2012/198297 y admitidas las alegaciones por la Hacienda Foral. También dice, en relación con la imputación de 17.638 euros como rendimientos de capital inmobiliario que “esta cantidad fue declarada por la propietaria... (...) en su declaración correspondiente del IRPF 2010”, de donde podemos deducir que la interesada conocía dicha declaración.

De todo ello es factible extraer la consecuencia de que los documentos incorporados por el TEAF al expediente administrativo, sin precisar su origen último, han sido conocidos por la recurrente y ello determina que no pueda sostenerse que se haya producido indefensión, de donde se deriva, a su vez, que provocaría una demora innecesaria la devolución de la consulta para que se concediese audiencia a la recurrente.

II.4ª. Sobre el fondo del asunto

En el presente asunto se impugna, mediante recurso extraordinario de revisión, un acto firme: la liquidación provisional de IRPF del año 2010 a cargo de doña..., elaborada como propuesta por la Sección Técnica y de Control del IRPF el día 6 de octubre de 2011, la cual se convirtió en liquidación por

transcurso del plazo legal sin haberse formulado alegaciones en contra. El recurso se basa en uno de los motivos tasados previstos por el artículo 118.1 de la LRJ-PAC: “que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente” y se interpone dentro del plazo de “cuatro años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución impugnada”.

Son dos los errores de hecho que se imputan al acto administrativo combatido:

1. Haberse incrementado los rendimientos de trabajo en la cantidad de 16.384,42 euros por percepciones procedentes de..., habiendo sido estas ya declaradas, por importe de 16.045,82 euros, por lo que sólo procedería por la diferencia de 338,60 euros.
2. Haberse incrementado indebidamente los rendimientos de capital inmobiliario por importe de 17.638 euros, dado que el inmueble fue transmitido el 1/10/2009 y estos rendimientos fueron declarados en el mismo periodo de 2010 por la nueva propietaria, doña...

A) Sobre los rendimientos de trabajo

En relación con el motivo referente al supuesto incremento de los rendimientos de trabajo, el TEAF observa, con acierto, en su propuesta de resolución, que “los mismos no fueron aumentados en la liquidación provisional en 16.384,42 euros como parece deducir la recurrente del hecho de que en la propuesta de liquidación controvertida en liquidación provisional se diga que «se incrementa la base liquidable por los rendimientos de trabajo procedentes de la siguiente entidad», pues si se observan los datos numéricos de la mencionada liquidación, se comprobará que, habiéndose declarado por la interesada unos rendimientos de trabajo (casilla 500) de 34.815,48 euros, la revisión efectuada por la Sección gestora da lugar a que estos se eleven hasta los 35.154,08 euros, esto es, únicamente en los 338,60 euros a los que alude la interesada en su escrito de reclamación como susceptibles de incremento. Es más, si se acude a la base de datos de la Hacienda Tributaria de Navarra se comprueba que la revisión efectuada por la Sección gestora se centra en la casilla 7, correspondiente a los ingresos de la entidad 2, que pasa de los

16.045,82 euros declarados por la interesada a los 16.384,42 euros, que debieron resultar de los datos que obran en poder de la Administración. Así pues, no existe en este punto el error denunciado por la interesada”.

Este Consejo de Navarra comparte el criterio correctamente expresado en la propuesta de resolución y, en consecuencia, estima que no procede revisar la liquidación provisional por este concepto.

B) Sobre los rendimientos de capital inmobiliario

En este caso, el supuesto error imputable a la liquidación provisional consiste en haber considerado como rendimiento percibido por la recurrente en 2010 las rentas generadas por un inmueble vendido por ésta en el año 2009, habiendo sido declaradas dichas rentas por la nueva propietaria, doña..., en el periodo impositivo de 2010.

El concepto de error de hecho ha sido adecuadamente tratado en la propuesta de resolución, con cita de la doctrina de este Consejo de Navarra (dictamen 16/2002, de 24 de abril), según la cual el error de hecho es el que versa sobre una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, concepto, por otra parte, unánimemente reconocido por la doctrina y la jurisprudencia. Este criterio es, por otro parte, reflejo de reiterada doctrina del Tribunal Supremo que en muchas ocasiones ha caracterizado el error material o de hecho con una serie de notas que, entre otras, aparecen en la sentencia de 23 de mayo de 2012, recaída en recurso de casación número 2139/2011, que se pronuncia del siguiente modo en su fundamento séptimo:

“El error material se caracteriza por ser ostensible, manifiesto, indiscutible y evidente por sí mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y por exteriorizarse prima facie por su sola contemplación, por lo que su corrección por ese cauce requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: (a) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; (b) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; (c) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables; (d) que mediante su corrección no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; (e) 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); (f) que no padezca la subsistencia del acto administrativo, es decir, que no genere la anulación o la revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión; y (g) que se aplique con un hondo criterio restrictivo (véanse las sentencias de 5 de febrero de 2009 (casación 3454/05 , FJ 4º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 5º) y 18 de marzo de 2009 (casación 5666/06 , FJ 5º)).

Considera la propuesta de resolución que el incremento de los rendimientos de capital inmobiliario sobre los declarados por doña... a efectos del IRPF de 2010 “no puede achacarse a error de hecho padecido por la Administración al confeccionar la liquidación provisional, pues lo que frente a ello se alega (que el inmueble cuyos rendimientos se le atribuyen fue transmitido el 1 de octubre de 2009, habiendo sido declarados los mismos en el año 2010 por la que para entonces era su propietaria, doña...) no encaja en el concepto técnico de error de hecho reiteradamente manejado por el Tribunal Supremo. En efecto: la apreciación acerca de si corresponde a la interesada la tributación por los señalados rendimientos exigiría el examen de documentos que no obran en el expediente (teniendo en cuenta, además, que la interesada nada ha venido a aportar que pudiera venir a apoyar su pretensión), así como una labor de calificación e interpretación de los mismos y de la normativa tributaria aplicable al caso, operaciones todas ellas que exceden de los límites en los que se mueve el concepto de error de hecho antes expuesto”.

En contra de estas apreciaciones, el Consejo de Navarra entiende que bastan los documentos obrantes en el expediente para llegar a la conclusión de que los 17.638 euros imputados como rendimientos de capital inmobiliario corresponden a una finca que había sido transmitida a doña... en el año 2009 y que exactamente esa cifra es la que figura en la casilla 71, en concepto de “ingresos por inmuebles arrendados” en la declaración de doña... del IRPF del periodo impositivo de 2010.

Ciertamente, las cuestiones de propiedad cuando esta se vuelve litigiosa implican generalmente complejas operaciones de interpretación de negocios jurídicos o de preceptos legales, pero no ocurre así en el caso aquí discutido. No sólo está documentado en el expediente el hecho de que la renta objeto de debate ha sido percibida y declarada por una tercera persona (doña...), circunstancia fáctica directamente apreciable con la simple observación de su declaración, sino que, además, se deduce de los documentos incorporados al expediente que la propia Administración lo había admitido así en acto administrativo, la liquidación provisional del IVA del cuarto trimestre de 2010 de doña..., dictado el 30 de mayo de 2012 por la misma Administración actuante, el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

Para valorar la influencia que ha de atribuirse a la liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2010 en la liquidación del IRPF del mismo año conviene recordar el debate doctrinal y jurisprudencial que a lo largo del tiempo se ha producido entre los conocidos como principios de unicidad y de estanqueidad del Derecho tributario. Sabido es que antes de la Constitución y bajo la vigencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se hizo prevalecer el principio de estanqueidad apoyado en el artículo 9.1.b) de dicha ley que disponía que cada tributo se regiría por su propia ley reguladora. A partir de 1980, alguna sentencia dio preferencia al principio de unicidad de la Administración, basándose en su personalidad jurídica única que le obliga a respetar el contenido de sus propios actos incluso cuando se tratase de decisiones dictadas en aplicación de tributos diferentes.

Esta polémica fue solventada por la importante sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998 que sentó el criterio de la relatividad del principio de unicidad y admitió la posibilidad de que, según las circunstancias del caso, prevaleciese la aplicación de uno u otro principio.

“la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Unica Contribución (Memoriales de don Miguel de Zabala, don Martín de Loynaz, don Cenon de Somodevilla, Marqués de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento de Carlos

III, mediante sus tres Decretos 4 julio 1770, de establecer la Unica Contribución, intento, que fracasó, y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principio del siglo XIX.

La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad.

La determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de venta, o que generan ganancias de capital gravadas en los impuestos sobre la renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etcétera.

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo.

Por último, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

La conclusión es que cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza, que es lo que hace esta Sala a continuación.”

Esta doctrina, que es la que actualmente prevalece en la jurisprudencia, conduce en el presente caso a aceptar la identidad entre el problema resuelto en la liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2010 y la del IRPF del periodo impositivo de 2010, pues, aun tratándose de impuestos distintos, en ambos

casos se pronuncia la Administración sobre la realidad de la percepción de un rendimiento bruto de 17.638,00 euros por parte de doña... En la citada liquidación del IVA se admitió que dichos ingresos brutos no pertenecían a la citada señora sino a quien en 2009 había adquirido el inmueble, doña... De este documento se deduce de forma inmediata y sin necesidad de ningún tipo de juicio de valor ni calificación jurídica o interpretación de normas, contratos o negocios jurídicos, el hecho cierto de que doña... no percibió el citado rendimiento.

Nos encontramos, por tanto, ante un auténtico error material o de hecho.

Ahora bien, la regla del artículo 118.1.1ª exige, por añadidura, que el error “resulte de los propios documentos incorporados al expediente”. Naturalmente, el expediente a que se refiere este precepto es el del acto administrativo que es objeto de recurso extraordinario de revisión, es decir, la liquidación provisional del IRPF del periodo impositivo de 2010 (STS de 18 de marzo de 2014, en recurso de casación número 1474/2012, F. 3).

Como ya hemos señalado más atrás, este Consejo de Navarra ha requerido del TEAF la aclaración de si los documentos que figuran en el expediente seguido ante el TEAF proceden del expediente de gestión en que se dictó el acto cuya revisión se pretende o si es otro su origen. La contestación del TEAF no ha sido suficientemente concluyente, por lo que, a falta de datos más precisos, hemos de entender que se trata de documentos obrantes en el referido expediente de gestión, dado que los documentos que habitualmente se incorporan al expediente del recurso son los que constituyen el expediente del acto impugnado. A estos efectos puede traerse a colación, aunque no resulte directamente aplicable, por ser un caso análogo, lo dispuesto por el artículo 53 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio:

“Recibida la reclamación económico-administrativa se recabará del órgano o dependencia que dictó el acto impugnado el expediente o las actuaciones habidas en relación con el mismo. El citado expediente contendrá todos los antecedentes, declaraciones y documentos que se

tuvieron en cuenta para dictar el acto administrativo impugnado, así como el informe del órgano correspondiente, en su caso”.

Por otra parte, en un caso como este carecería de sentido que el TEAF hubiera indagado la existencia de documentos ajenos al expediente administrativo y los hubiera incorporado al recurso de revisión, puesto que dichos documentos no serían relevantes para resolver el recurso.

De todo ello se deduce que, en lo que se refiere a los rendimientos de capital inmobiliario de la liquidación del IRPF de 2010, se ha incurrido por la Administración gestora en un error de hecho que se deduce de los documentos obrantes en el expediente administrativo.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión, interpuesto por doña... frente a la liquidación provisional de IRPF de 2010 resultante de la propuesta formulada el 6 de octubre de 2011 por la Sección Técnica y de Control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe ser parcialmente estimado en lo que se refiere a la incorporación de rendimientos de capital inmobiliario y desestimado en todo lo demás.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.