

Expediente: 47/2015

Objeto: Recurso extraordinario de revisión deducido frente a resolución del Director del Servicio de Inspección.

Dictamen: 10/2016, de 25 de enero

DICTAMEN

En Pamplona, a 25 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 10 de diciembre 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 don... y doña..., frente a resolución del Director del Servicio de Inspección de 30 de abril de 2012.

A la solicitud de dictamen se acompaña el expediente administrativo y la propuesta de resolución elaborada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, tomada en consideración por el Gobierno de Navarra, a efectos de la emisión de este dictamen preceptivo, en su sesión de 25 de noviembre de 2015.

I.2ª. Antecedentes de hecho

Mediante escrito, de fecha 17 de octubre de 2013, remitido al Director del Servicio de Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra, don... y doña... (en adelante, los contribuyentes) interpusieron recurso extraordinario de revisión frente a las liquidaciones del IRPF de los años 2007 a 2010, ambos inclusive, adoptadas tácitamente por transcurso del plazo de un mes desde la firma de acta de conformidad A2:861925, de 30 de marzo de 2012, instruida en procedimiento de comprobación de las declaraciones tributarias presentadas por los citados contribuyentes. El recurso se dirige también contra la resolución del expediente sancionador incoado por las infracciones imputables por el impuesto y periodos aludidos.

El escrito de interposición del recurso extraordinario de revisión fue remitido al Tribunal Económico-Administrativo Foral (en adelante, TEAF), por el Director del Servicio de Inspección, y así se notificó a los contribuyentes mediante oficio fechado el día 16 de enero 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. Los contribuyentes presentaron sus declaraciones-liquidaciones del IRPF de los periodos impositivos de 2007 a 2010 en las que hicieron constar los rendimientos de su actividad de transporte de mercancías, determinados conforme al régimen de estimación objetiva.

2. El día 1 de diciembre de 2011 se acordó el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación sobre las declaraciones de IRPF citadas en el número anterior, así como de las de IVA del tercer trimestre de 2007 hasta el cuarto trimestre de 2010. El acuerdo fue debidamente notificado a los interesados el día 14 de diciembre de 2011.

2. En el citado procedimiento de comprobación tributaria se puso de manifiesto la improcedencia de aplicar el régimen de estimación objetiva en el IRPF por superar el volumen de ingresos de la actividad el límite

legalmente establecido de 150.000,00 euros y se instruyó la correspondiente acta de inspección en la que se hizo constar tal circunstancia y se determinaron de nuevo los rendimientos gravados en régimen de estimación directa. El acta fue firmada en conformidad por los contribuyentes el día 30 de marzo de 2012. La comprobación del IVA también concluyó con acta de conformidad.

3. Al no haberse formulado alegaciones frente a las propuestas de liquidación contenidas en las actas antes citadas en el plazo reglamentario, las respectivas propuestas se convirtieron en liquidaciones que adquirieron firmeza por no haberse interpuesto recurso ni reclamación de clase alguna frente a ellas.

4. El día 30 de marzo de 2012, el inspector actuario elevó propuesta de imposición de sanciones derivadas de las actas aludidas anteriormente. La propuesta fue igualmente firmada en conformidad por los contribuyentes.

5. El día 17 de octubre de 2013, los interesados formularon recurso extraordinario de revisión ante el Director del Servicio de Inspección Tributaria del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, alegando que se había producido un error de hecho en las liquidaciones de IRPF, que resulta de los propios documentos incorporados al expediente de inspección.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El objeto del presente dictamen, recabado por la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra a solicitud del Departamento de Hacienda y Política Financiera, está constituido por el recurso extraordinario de revisión formulado por don... y doña..., frente a la resolución del Director del Servicio de Inspección, tácitamente adoptada el 30 de abril de 2012 por conversión en liquidación de la correspondiente propuesta del actuario, contenida en acta de conformidad frente a la que no se formularon alegaciones por los interesados.

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 apoya 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 los contribuyentes 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, la propuesta de resolución elaborada por el TEAF se basa en el escrito de interposición del recurso presentado por los interesados y en documentos del expediente administrativo de los que éstos han tenido conocimiento. No es necesario, por tanto, el trámite de audiencia.

En consecuencia puede afirmarse que se han respetado, en términos generales, las normas reguladoras del procedimiento y la tramitación del recurso extraordinario de revisión.

II.4ª. Sobre el fondo del asunto

En el presente asunto se impugna, mediante recurso extraordinario de revisión, un acto firme de liquidación del IRPF de los años 2007 a 2010 a cargo de don... y doña..., así como la resolución del expediente sancionador derivado del mismo. Los recurrentes fundan su impugnación 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 contra un acto firme

y dentro del plazo de “cuatro años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución impugnada”. El recurso debe ser, por tanto, admitido a trámite.

El error imputado por los recurrentes a las liquidaciones consiste en no haberse tenido en cuenta que, el 18 de noviembre de 2007, adquirieron un activo nuevo por importe de 58.000,00 euros a..., figurando dicha adquisición tanto en el libro de gastos como el libro registro de bienes de inversión. Estos libros fueron entregados al inspector actuario y en ellos se basaron sus cálculos de rendimientos que se reflejaron en el acta de conformidad.

De haberse tenido en cuenta dicha adquisición -entienden los recurrentes-, habría de haberse aplicado en el periodo de 2007 la correspondiente deducción por inversión en activos fijos nuevos y en este periodo y en los siguientes el correspondiente gasto por dotación para su amortización.

En opinión de este Consejo de Navarra no se cumplen en el presente caso los requisitos legalmente exigidos para estimar el recurso deducido frente a las liquidaciones de IRPF y las correlativas sanciones, pues ni estamos ante un error de hecho ni, en el caso de que lo fuera, dicho error se deduce de los documentos incorporados al expediente.

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 18/2000, de 18 de julio), 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)).

Como bien dice la propuesta del TEAF, la pretensión de practicar en este momento la deducción por inversión en activos fijos nuevos y las amortizaciones, amparada en la adquisición del mencionado activo fijo, “exigiría una labor de interpretación y aplicación del Derecho tendente a determinar tanto si en verdad concurren los requisitos para considerar que el activo adquirido en 2007 es un activo fijo nuevo (porque cualquier compra de bienes no permite la aplicación indiscriminada de la mencionada deducción sino sólo la de aquéllos que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 64 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por remisión del artículo 62.3 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio), como si la amortización del caso resulta admisible y en qué concreta cuantía (en aplicación de lo señalado en las normas contables vigentes con las correcciones que, en su caso, pudieran llegar a proceder conforme a lo dispuesto en los artículos 14

a 16 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por remisión del artículo 34.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio)”.

A esto conviene añadir que el supuesto error denunciado por los recurrentes se ha producido por haber ignorado los apuntes del libro registro de gastos y del libro registro de bienes de inversión en los que, según afirma, se encontraba anotada la compra de un activo fijo nuevo a ... De la anotación en los libros no se deduce necesariamente que sea procedente el incentivo a la inversión invocado por los recurrentes, dado que el artículo 64 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (aplicable por remisión del artículo 62.3 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la sazón en vigor), en su versión vigente en el año 2007, establecía el derecho a deducir de la cuota el 10 por 100 de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos. De las anotaciones que se practican en los citados libros no se deduce necesariamente que el activo sea nuevo y no debe olvidarse que los recurrentes prestaron su conformidad a la propuesta de liquidación del acta en la que no se consignó la deducción ahora pretendida. Por otro lado, el artículo 62.3 de la citada Ley Foral 24/1996, establece límites a la cuantía de la deducción, de forma que ésta no puede llegar a conocerse sin realizar una labor de interpretación y cálculo que, aunque no sea difícil, no se compadece con la exigencia de que el error de hecho sea apreciable *icto oculi*.

En cuanto a las amortizaciones del activo adquirido en el cuarto trimestre de 2007, ha de añadirse que no sólo son complejas las normas tributarias y contables de cálculo y determinación de la cuantía de la amortización deducible, sino que, además, la deducibilidad de las amortizaciones está sometida, por regla general, al principio de inscripción contable y los recurrentes ni siquiera han alegado que se encuentre contabilizado el importe de las dotaciones que por este concepto pudieran ser deducidas como gasto: en el acta de conformidad consta que “el obligado tributario no lleva contabilidad, ni ningún tipo de registro contable”.

En cualquier caso, la apreciación de este supuesto error requiere una tarea que excede con mucho la inmediatez y claridad de manifestación que, según reiterada jurisprudencia, se requiere para que un error sea calificado como error material o de hecho.

Por otra parte, el error debe ser constatable a partir de los documentos que obran en el expediente y, como dice el TEAF, “los libros a los que se refieren los recurrentes no obran en el expediente y ni siquiera han sido aportados por ellos en este momento procedimental con la adveración de que fueron los aportados en su día a la Inspección”. En efecto, los propios recurrentes no afirman que los libros se encuentren en el expediente, ni siquiera en forma de copia compulsada o comprobada por el actuario, sino que “el obligado tributario entregó a la Inspección los libros de ingresos y gastos y de bienes de inversión correspondientes a los años 2007, 2008, 2009 y 2010, tanto para el IVA como para el IRPF”. Es evidente, pues, que el supuesto error de hecho no se deduce de los documentos obrantes en el expediente.

Igualmente es cierto que, aun en el caso de que los libros citados hubiesen sido incorporados al expediente, de su contraste con las liquidaciones tributarias impugnadas nada se puede deducir, pues en estas no figuran con el suficiente detalle cada uno de los gastos deducidos, sino el rendimiento neto de la actividad al que dio su conformidad el contribuyente, y –en cuanto a la deducción sobre la cuota íntegra en el año 2007- figura en la liquidación una cantidad deducida de 818,08 euros cuyo origen tampoco está especificado. No podemos, por tanto, saber con el solo antecedente de la documentación disponible si la deducción es o no correcta.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión, interpuesto por don... y doña..., frente a liquidaciones administrativas de IRPF de los periodos impositivos de 2007 a 2010, así como frente a las correlativas sanciones derivadas de las infracciones apreciadas en dichos impuesto y periodos impositivos, debe ser desestimado.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.