

Expediente: 43/2015

Objeto: Recurso extraordinario de revisión contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, desestimatoria de reclamación económico-administrativa, sobre derivación de responsabilidad por deudas tributarias.

Dictamen: 14/2016, de 7 de marzo.

DICTAMEN

En Pamplona, a 7 de marzo de 2016,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfonso Zuazu Moneo, Presidente accidental, don Alfredo Irujo Andueza, Consejero-Secretario; las Consejeras doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, doña Socorro Sotés Ruiz y el Consejero don José Iruretagoyena Aldaz,

siendo ponente don Alfredo Irujo Andueza,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Solicitud y tramitación de la consulta

El 9 de diciembre de 2015 tuvo entrada en este Consejo un escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con 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 dictamen preceptivo sobre el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don..., solicitado por el Departamento de Hacienda y Política Financiera.

A la petición de dictamen se acompaña el expediente administrativo instruido para resolver el recurso de revisión interpuesto, así como la propuesta de resolución formulada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra (en adelante TEAFN).

En respuesta a los requerimientos formulados por el Consejo de Navarra, se ha remitido documentación complementaria del Departamento de Hacienda y Política Financiera, a través de escritos de la Presidenta de la

Comunidad Foral de Navarra que tuvieron entrada en este Consejo el 4 y el 24 de febrero de 2016.

I.2ª. Antecedentes de hecho

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

1. Con fecha de 3 de julio de 2008, se dictó por el Director del Servicio de Inspección una resolución en la que se confirmaron frente a “...” las propuestas de liquidaciones definitivas de los impuestos sobre sociedades (periodo 2002 a 2005) y sobre el valor añadido (periodo 2003 a 2006) de las que derivaban las siguientes deudas tributarias:

- Sociedades año 2002: 37.659,23 €
- Sociedades año 2003: 61.362,84 €
- Sociedades año 2004: 62.695,30 €
- Sociedades año 2005: 35.914,61 €
- IVA año 2003: 3.765,93 €.
- IVA año 2004: 7.476,54 €.
- IVA año 2005: 22.449,54 €.
- IVA año 2006: 6.103,31 €.

2. Con esa misma fecha, el mismo Director del Servicio de Inspección, en el expediente sancionador incoado frente a “...”, cuantificó las sanciones a imponer a esta sociedad por los impuestos y periodos antes señalados en las cantidades siguientes:

- Sociedades 2002: 14.833,27 €
- Sociedades 2003: 25.178,82 €
- Sociedades 2004: 26.801,53 €

- Sociedades 2004: 290,59 €
- Sociedades 2005: 15.824,10 €
- Sociedades 2005: 94,64 €
- IVA 2003-4ºT: 1.516,91 €
- IVA 2004-4ºT: 3.131,58 €
- IVA 2005-4ºT: 1.268,43 €
- IVA 2005-4ºT: 8.545,73 €
- IVA 2006-4ºT: 2.792,84 €
- IVA 2006-4ºT: 445,53 €

3. Por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Pamplona de 11 de mayo de 2011 se desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por “...” contra el acuerdo del TEAFN de fecha 21 de diciembre de 2009, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa interpuesta por esa misma sociedad frente a las anteriores resoluciones del Director del Servicio de Inspección.

4. Previa la tramitación del correspondiente procedimiento de apremio con la consiguiente declaración de fallida de la entidad deudora, en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria tramitado al efecto, se terminó declarando, por nueva resolución del Director del Servicio de Recaudación de 7 de diciembre de 2011, la responsabilidad tributaria subsidiaria de don..., en su calidad de administrador de la sociedad deudora “...”, reclamándose un total de 337.970,53 € de principal e intereses.

5. Por resolución del TEAFN de 29 de mayo de 2013 se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por don..., confirmándose la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria realizada en la anterior resolución del Director del Servicio de Recaudación de 7 de diciembre de 2011, lo que resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 12 de junio de 2013.

6. Por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de fecha 12 de junio de 2014, y con relación al recurso de apelación interpuesto por “...” contra la anterior sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Pamplona de 11 de mayo de 2011, se declaró la inadmisibilidad parcial del recurso de apelación, en lo referente a las liquidaciones y sanciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006. Respecto de las liquidaciones y sanciones correspondientes al impuesto de sociedades, se estimó el recurso, anulándose la sentencia recurrida, así como el acuerdo del TEAFN de 21 de diciembre de 2009, con los efectos de ello derivados.

Esta sentencia resultó aclarada y rectificada por auto de la misma Sala de 1 de septiembre de 2014, señalando que la inadmisibilidad parcial del recurso se refería “a las liquidaciones y sanciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido salvo las liquidaciones y sanciones correspondientes al 4T de 2005”. Respecto de las liquidaciones y sanciones correspondientes al “Impuesto de Sociedades y las mencionadas correspondientes IVA del 4T de 2005”, el recurso debía ser estimado.

7. A la vista de la sentencia dictada, don... solicitó, mediante escrito de fecha 26 de julio de 2014 al que acompañó copia de la misma, el archivo de la derivación de responsabilidad de la deuda tributaria de la mercantil “...”, “por inexistencia de deuda tributaria derivable”.

8. La secretaria del TEAFN, mediante escrito de 29 de septiembre de 2014, manifestó al señor... que contra el acuerdo de derivación de responsabilidad de deudas de la referida mercantil no procedía recurso alguno, salvo el extraordinario de revisión, razón por la cual se le requirió para que precisara si su escrito se presentaba como un recurso extraordinario de revisión, concretando en ese caso la causa invocada, si lo que pretendía era la ejecución de la sentencia o si tenía otra pretensión.

9. El interesado, con fecha de 10 de octubre de 2014, contestó al TEAFN que se trataba de un recurso extraordinario de revisión, que la causa invocada era, de conformidad con lo establecido en el artículo 118.2.2º (*sic*)

de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que “aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida”, siendo tal documento la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, y que la pretensión era que se declarase la nulidad de la resolución dictada por haber sido declarada la nulidad de las liquidaciones derivadas.

10. El TEAFN formuló propuesta de resolución, de fecha 11 de noviembre de 2015, por la que se desestima el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don... contra el anterior acuerdo del mismo Tribunal de 29 de mayo de 2013, dictado a propósito del procedimiento de derivación de la responsabilidad por las deudas tributarias de “...”; que ha sido tomada en consideración por Acuerdo del Gobierno de Navarra de fecha 25 de noviembre de 2015. Entiende, en primer lugar, que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra dictada en apelación, no evidencia un error de hecho en la adopción del acuerdo del TEAFN de 29 de mayo de 2013, sino “una diferente interpretación del ordenamiento jurídico en materia de aplicación del régimen de estimación indirecta”, lo que no permitiría la revisión de un acto administrativo a través de esta vía. Además, añade la propuesta, “hay que tener en cuenta que el Director del Servicio de Recaudación remitió al interesado escrito fechado el 6 de noviembre de 2014, en el que vino a señalar que se procedía a la devolución de las cantidades correspondientes a las liquidaciones que habían sido objeto de anulación por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 19 de junio de 2014, pero manteniéndose la responsabilidad tributaria respecto de aquellas otras cuya apelación había resultado inadmisibile ante el Tribunal Superior de Justicia de Navarra. Así pues, habrá de estarse a que tales devoluciones se produjeron en ejecución de la mencionada Sentencia, pero dado que no es posible la revisión del Acuerdo de este Tribunal de 29 de mayo de 2013, ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del 12 de junio de 2013, se mantiene la exigencia en vía de responsabilidad de aquellas deudas fundadas en liquidaciones a las que no alcanzó la anulación por haber resultado inadmisibile la apelación”.

11. Interesa destacar que, efectivamente, por resolución del Director

del Servicio de Recaudación de 6 de noviembre de 2014 se señaló que desde la Sección de Procedimientos Especiales del Servicio de Recaudación del Organismo Autónomo de Hacienda Foral de Navarra, se había procedido a la ejecución de la sentencia de apelación 299/2014, de 12 de junio de 2014, y del auto 299/2014, de 1 de septiembre, precisándose que como consecuencia de la anulación producida por dicha sentencia, la responsabilidad tributaria subsidiaria del señor... había sido modificada y reducida a los siguientes conceptos:

- IVA 2003 T04: 3.765,93 €
- IVA 2004 T04: 7.476,54 €
- IVA 2006 T04: 6.103,31 €
- SANC. TRIBUTARIAS 2008; IVA 2003 T04: 1.516,91 €
- SANC. TRIBUTARIAS 2008: 3.131,58 €
- SANC. TRIBUTARIAS 2008; IVA 2006 T04: 2.792,84 €
- SANC. TRIBUTARIAS 2008; IVA 2006 T04: 264,7 €
- TOTALES: 25.051,81 €

Según indicaba la misma resolución, de estas cantidades ya se habían efectuado determinados pagos, figurando el resto de conceptos en un aplazamiento recogido en anterior resolución del Director del Servicio de Recaudación. Terminaba señalando la resolución:

“Dados los pagos realizados por el Sr... en el aplazamiento origen, se han hecho ajustes en cada uno de los vencimientos tanto en el concepto cuota como en los intereses, para que estos resultaran conforme a la cantidad obtenida al ejecutar la sentencia.

Debido al exceso en los pagos, en fecha 6 de agosto de 2014, se procedió a compensar los vencimientos pendientes del aplazamiento EXP.12-00065268, concretamente desde el vencimiento 27, cuya fecha de pago era el 5 de agosto de 2014, hasta el vencimiento 36, de fecha

5 de mayo de 2015.

Como alguna de las compensaciones se ha realizado antes de que el plazo estuviera vencido, se han ajustado los intereses que corresponden a las cantidades compensadas. Así, el aplazamiento de la deuda derivada se encuentra satisfecho en su totalidad.

El saldo a su favor pendiente de devolución derivado de la minoración de deuda derivada aplazada asciende a 10.730,84 €.

Por otra parte, queda también pendiente de devolver los importes pagados por el Sr..., en fechas 23 de enero y 7 de febrero de 2012 antes de realizar el aplazamiento, y que se aplicaron a algunas de las cuentas anuladas por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra mediante Sentencia de Apelación 299/2014 y Auto 299/2014. Esta cantidad se eleva a 202.654,22 €.

Le comunicamos para su conocimiento y efectos que se ha realizado la orden de devolución de las cantidades mencionadas.”

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

La presente consulta se refiere al recurso extraordinario de revisión promovido por el interesado contra el acuerdo del TEAFN de 29 de mayo de 2013, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por don... y confirmó la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria realizada por la anterior resolución del Director del Servicio de Recaudación de 7 de diciembre de 2011. 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).

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

El recurso aparece interpuesto contra un acto administrativo que aparece como firme en vía administrativa, como lo es la resolución del TEAFN de 29 de mayo de 2013, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución del Director del Servicio de Recaudación de 7 de diciembre de 2011, de declaración de la responsabilidad tributaria subsidiaria de don..., en su calidad de administrador de la sociedad "..."; 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 la causa 2ª del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, siendo clara la interposición temporánea del recurso, pues no ha transcurrido el plazo legal de tres meses a contar desde el conocimiento que se tiene de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 12 de junio de 2014.

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 “cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario” (artículo 112.1 de la misma ley).

Pues bien, lo cierto es que la propuesta de resolución del TEAFN tiene en cuenta el escrito de 6 de noviembre de 2014 remitido al interesado por el Director del Servicio de Recaudación, dictado en ejecución de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 12 de junio de 2014. Esa resolución, que no formaba parte del expediente inicialmente remitido a este Consejo para la emisión de su dictamen, debió dar lugar a la concesión del trámite de audiencia a que se refiere el artículo 112.1 de la LRJ-PAC, a los efectos de que el interesado pudiese manifestarse acerca de su contenido y alcance, máxime cuando de la misma se desprende que por parte del Servicio de Recaudación de la Hacienda Tributaria de Navarra y en ejecución de la sentencia citada del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, se modificó el alcance de la responsabilidad tributaria subsidiaria establecida anteriormente en la resolución de 7 de diciembre de 2011 del Director del Servicio de Recaudación, confirmada por la posterior resolución del TEAFN de 29 de mayo de 2013 cuya revisión se insta, produciéndose incluso unas devoluciones de importes inicialmente pagados por parte del señor... que abundan en la consideración de que esa nueva resolución de 6 de noviembre de 2014, modificatoria de la anterior de 7 de diciembre de 2011, deja sin objeto el recurso extraordinario de revisión que se somete a dictamen.

Por esa razón y por cuanto que cabe entender que de todas estas circunstancias es perfecto conceder don..., consideramos que no procedería la retroacción del expediente al momento anterior a la formulación de la propuesta de resolución con la concesión del correspondiente trámite de audiencia.

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

Sin necesidad de entrar a considerar otros motivos aducidos por la

propuesta de resolución contraria al recurso extraordinario de revisión, debe significarse que si la resolución del Director del Servicio de Recaudación de 7 de diciembre de 2011, confirmada por la resolución del TEAFN de 29 de mayo de 2013 a la que se refiere el recurso extraordinario de revisión, ya ha sido revisada por la nueva resolución del mismo Director de 6 de noviembre de 2014, en ejecución de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 12 de junio de 2014, nos encontramos ante una evidente pérdida del objeto del recurso extraordinario de revisión, referido a una resolución carente ya en este momento de eficacia en todo aquello que ha sido modificado en virtud de la sentencia en cuestión.

Queda, por tanto, evidenciado que, al margen de la solicitud formulada en su día por el señor... para que se procediera a la revisión de la resolución del TEAFN de 29 de mayo de 2013, lo cierto es que se ha terminado efectuando la ejecución de la sentencia de 12 de junio de 2014, con la consiguiente adaptación a la misma del expediente de responsabilidad tributaria subsidiaria, como por otra parte ya apuntaba, al menos como posibilidad, la propia secretaria del TEAFN en su comunicación de 29 de septiembre de 2014.

Esta ejecución hace que nos encontremos ante un recurso de extraordinario de revisión que ha perdido su objeto, razón por la cual resultaría improcedente, no haciéndose preciso entrar a considerar si como señala la propuesta de resolución del TEAFN la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 12 de junio de 2014 evidencia o no un error de hecho en la adopción del acuerdo del TEAFN de 29 de mayo de 2013.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que procede la desestimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto por don... por haber quedado el mismo sin objeto.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.