

Expediente: 50/2016

Objeto: Recurso extraordinario de revisión frente a acuerdo del Gobierno de Navarra, de ratificación de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resolutorio de reclamación económico-administrativa formulada en relación con retenciones por arrendamientos.

Dictamen: 3/2017, de 24 de enero

DICTAMEN

En Pamplona, a 24 de enero de 2017,

el Consejo de Navarra, integrado por Alfredo Irujo Andueza, Presidente; doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria; y doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Iruretagoyena Aldaz y don Alfonso Zuazu Moneo, consejera y consejeros,

siendo ponente don Alfredo Irujo Andueza,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Solicitud y tramitación de la consulta

El día 12 de diciembre de 2016 tuvo entrada en este Consejo un escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, según expresamente se indica, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra, recaba la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo sobre el recurso extraordinario de revisión interpuesto por don..., en representación de..., tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 30 de noviembre de 2016.

A la petición de dictamen se acompañan las actuaciones seguidas y el expediente administrativo instruido para resolver el recurso de revisión interpuesto, en el que constan la propuesta de resolución del Tribunal

Económico-Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN) de 22 de noviembre de 2016, y el citado acuerdo del Gobierno de Navarra de 30 de noviembre de 2016 en virtud del que se solicita el dictamen preceptivo de este Consejo de Navarra.

I.2ª. Antecedentes de hecho

De la información resultante del expediente facilitado a este Consejo y de la documentación que lo integra pueden destacarse los siguientes hechos y actuaciones principales:

1. Con fecha de 25 de noviembre de 2012 se practicó por la Hacienda Tributaria de Navarra, frente a “...” en el expediente 110/2008/6641, una propuesta de liquidación por retenciones e ingresos a cuenta por arrendamiento y subarrendamiento de locales urbanos de los cuatro trimestres de 2008 de la que resultaba una cuota adicional de 6.612,66 euros, lo que se notificó a “...” con fecha de 11 de diciembre de 2012.

2. Con fecha de 25 de marzo de 2013 se iniciaron frente a la misma sociedad los correspondientes expedientes sancionadores por dejar de ingresar las mencionadas liquidaciones, concediéndose un plazo de quince días para la formulación de alegaciones por parte del interesado, lo que se notificó con fecha de 10 de abril de 2013.

3. Con fecha de 20 de abril de 2013 se formuló por parte de “...”, una “solicitud de prescripción” a través de la que se pretendía la anulación de las propuestas de liquidación recibidas en 2012, así como la consiguiente o correlativa anulación de las propuestas de sanción.

4.- Con posterioridad, 29 de abril de 2013, se notificaron a la referida sociedad las providencias de apremio dictadas el 12 de abril de 2013 para la exigencia de las deudas tributarias, intereses y recargos correspondientes.

5.- Con fecha de 15 de mayo de 2013, se notificó a “...” la resolución de 3 de mayo de 2013 de desestimación del recurso de reposición presentado contra la liquidación de retenciones de arrendamiento por “por no haber transcurrido el plazo de prescripción”. Según se indicaba en los

antecedentes de hecho de esta resolución, “...” había presentado el 31 de enero de 2009 la declaración de retenciones sin que se hubieran ingresado estas. Con posterioridad (11 de diciembre de 2012) se le había enviado la correspondiente liquidación de los cuatro trimestres del año. Terminaba invocando lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT) para considerar que el plazo de presentación de la declaración era el mes de enero del ejercicio siguiente al de las retenciones, concluyendo que la propuesta de liquidación se había notificado dentro del periodo válido.

6. Con fecha de 29 de mayo de 2013 se formuló por “...” recurso de alzada ante el TEAFN, considerándose que las deudas correspondientes a los tres primeros trimestres de 2008 se encontraban prescritas y que la deuda correspondiente al cuarto trimestre también debía ser anulada por cuanto que la Administración no había certificado correctamente a comienzos de 2010 las deudas pendientes de pago de la sociedad para llevar a cabo la compraventa de sus participaciones.

7.- La resolución del TEAFN de 12 de febrero de 2015, ratificada por el Gobierno de Navarra por acuerdo de 4 de marzo de 2015 y notificada a la interesada con fecha de 2 de junio de 2015, resolvió, en relación con la reclamación económico-administrativa interpuesta “contra liquidación de retenciones por arrendamientos correspondientes a los cuatro trimestres del año 2008, providencias de apremio dictadas con motivo del impago de dichas retenciones y sanciones impuestas con motivo de la comisión de infracción en relación con el concepto tributario señalado, inadmitirla por extemporaneidad en lo referente a la imposición de las sanciones y desestimarla en lo que hace a la liquidación girada y a las providencias de apremio expedidas”.

Se consideró por parte del TEAFN que no constaban alegaciones con respecto a las sanciones propuestas, sino la pretensión de su anulación como consecuencia de la anulación de las liquidaciones de las que traían causa, de forma que no constando su impugnación debía considerarse que la reclamación económico-administrativa frente a los actos sancionadores

era extemporánea.

Respecto a la impugnación de la liquidación provisional, se consideraba que debían atribuirse a la declaración-resumen anual los efectos en orden al cómputo del plazo de prescripción, de modo que efectuada la misma el 31 de enero de 2009 y notificada la propuesta de liquidación el 11 de diciembre de 2012, no habían transcurrido los cuatro años de prescripción.

Consideraba que nada se había acreditado respecto a las afirmaciones realizadas sobre la comunicación invocada de deudas tributarias pendientes y que el artículo 31 de la LFGT estaba referido a la sucesión en el ejercicio o titularidad de una actividad y no al mero cambio de titularidad de su capital.

8. Con fecha de 2 de diciembre de 2015 se interpuso por parte de “...” recurso extraordinario de revisión frente al anterior acuerdo del TEAFN ratificado por el Gobierno de Navarra el 4 de marzo de 2015, indicándose que “no se ha satisfecho renta alguna por el concepto de arrendamiento durante todo el año 2008”, tal y como se manifestaba por parte de la arrendadora “...” en escrito de 27 de noviembre de 2015 que al efecto se acompañaba y que se consideraba constituía un documento de valor esencial para la resolución del asunto y que evidenciaba el error de la resolución recurrida.

9. Con fecha de 22 de noviembre de 2016, se ha propuesto por el TEAFN la desestimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto, considerándose que el certificado de la arrendadora unido al recurso no tenía cabida dentro de los contemplados por el artículo 118.1.2ª 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). El certificado, a su juicio, no era sino la plasmación por escrito de la declaración del administrador de la entidad suscribiente, que podía haberse producido con anterioridad y que no suponía la aparición de ningún documento, sino su creación “ad hoc” para fundamentar el recurso interpuesto.

10. Consta en el expediente, finalmente, el acuerdo del Gobierno de Navarra de 30 de noviembre de 2016, de toma en consideración de la propuesta de resolución anterior, a los efectos de la emisión del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, con suspensión del plazo para resolución del recurso.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El presente dictamen tiene por objeto el examen del recurso extraordinario de revisión interpuesto por "...", frente al acuerdo del Gobierno de Navarra de 4 de marzo de 2015, por el que se ratifica la resolución del TEAFN de 12 de febrero de 2015, resolutoria de la reclamación económico-administrativa formulada con fecha de 29 de mayo de 2013 y relativa a las liquidaciones de retenciones por arrendamientos correspondientes a los cuatro trimestres de 2008, providencias de apremio y sanciones.

El recurso expresamente se fundamenta en "que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que aunque sean posteriores evidencien el error de la resolución recurrida", o lo que es lo mismo en la causa segunda de las contempladas en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC.

La petición de dictamen se fundamenta en el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra, en vigor desde el día 16 de junio de 2016, que contempla en su apartado j) la intervención preceptiva del Consejo de Navarra en "cualquier otro asunto en que la legislación establezca la exigencia de informe preceptivo del Consejo de Navarra o el dictamen de un organismo consultivo", lo que nos llevaría a considerar lo dispuesto por los artículos 126.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP) y 22.9 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, para concluir acerca de la preceptividad del dictamen. Ocurre que en atención al momento de la formulación del recurso extraordinario de revisión (2 de diciembre de 2015), con anterioridad a la

entrada en vigor de la Ley Foral 8/2016 y de la propia LPACAP, y por extensión analógica de lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley Foral 15/2004, de 3 de diciembre, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, LFACFN), y la disposición transitoria segunda de la LRJ-PAC, consideramos que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 16.1.h) de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra, que expresamente prevé la preceptividad del dictamen de este Consejo en los “recursos administrativos de revisión”, por lo que, tratándose de dictaminar sobre un recurso extraordinario de revisión, nuestro dictamen es preceptivo.

II.2ª. Características del recurso extraordinario de revisión

La LRJ-PAC dispone, en su artículo 108, que “contra los actos firmes en vía administrativa sólo 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 LRJ-PAC regulan dicho recurso extraordinario que se interpone ante el órgano administrativo que dictó el acto firme en vía administrativa, por los tasados motivos establecidos en el artículo 118.1, en el plazo determinado en el artículo 118.2 y sin perjudicar el derecho de los interesados a instar la revisión de oficio o la rectificación de errores (artículo 118.3), previéndose un trámite de inadmisión (artículo 119.1).

Como ya dijimos en nuestros dictámenes 4/2006, de 30 de enero, 17/2010, de 12 de abril, y 4/2016, de 11 de enero, 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, lo que desnaturalizaría su carácter extraordinario, de suerte que es una vía especial para impugnar actos firmes en vía administrativa cuando concurra 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 transcurridos los plazos al efecto establecidos. Así lo ha entendido en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo (entre otras en sus sentencias de 28 de julio de 1995 y 9 de junio de 1999) y lo ha subrayado repetidamente este Consejo (dictámenes 67/2003, 43/2004, 1 y 27 de 2005, y 4/2016, entre otros).

La competencia para resolver el recurso extraordinario corresponde al mismo órgano que dictó el acto recurrido, 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).

El procedimiento administrativo que deba seguirse en la instrucción y resolución del recurso extraordinario de revisión 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, 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, máxime cuando existan otros interesados distintos del recurrente, a los que “se les dará, en todo caso, traslado del recurso para que en el plazo antes citado, aleguen cuanto estimen procedente”, según dispone el apartado 2 del artículo 112 de la LRJ-PAC.

En el presente caso, la propuesta de resolución se basa en el escrito de interposición del recurso presentado por el interesado y en el documento aportado por el mismo. No es necesario, por tanto, el trámite de audiencia.

En consecuencia, puede afirmarse que la tramitación del recurso extraordinario de revisión ha sido correcta.

II.3ª. Improcedencia del recurso extraordinario de revisión

En el presente asunto se impugna, mediante el recurso extraordinario de revisión, la resolución del TEAFN de 12 de febrero de 2015, resolutoria

de la reclamación económico-administrativa formulada con fecha de 29 de mayo de 2013 y relativa a las liquidaciones de retenciones por arrendamientos correspondientes a los cuatro trimestres de 2008, providencias de apremio y sanciones, ratificada por acuerdo del Gobierno de Navarra de 4 de marzo de 2015.

La recurrente funda su impugnación en el segundo de los motivos tasados previstos por el artículo 118.1 de la LRJ-PAC, en “que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que aunque sean posteriores evidencien el error de la resolución recurrida”, interponiéndose contra un acto firme en vía administrativa y dentro del plazo de “tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos” considerados. En consecuencia, el recurso debe ser admitido a trámite.

Este supuesto, como ya dijimos en nuestro dictamen 26/2014, de 8 de septiembre, 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 este 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 adoptada, 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 de tener tal carácter de documento a los efectos de este motivo del recurso extraordinario de revisión. Procede ponderar, por tanto, si el certificado aportado por la recurrente tiene 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 puede considerarse a tales efectos.

La certificación o documento que se acompaña al recurso interpuesto, está constituido por una manifestación del administrador único de "...", en el que se indica que esta mercantil "no ha cobrado cantidad alguna en concepto de alquiler, aunque sí se facturó, de la mercantil..., con C.I.F. N°..., en el año 2008".

A eso se añade por la recurrente que el informe no se pudo emitir hasta la fecha actual por enfermedad de quien lo suscribe que hasta fechas recientes no ha estado en condiciones de emitirlo.

La propuesta de resolución del TEAFN considera que nos encontramos ante un mecanismo impugnatorio excepcional que debe ser objeto de interpretación estricta, que la alegación de no haber satisfecho renta alguna por el arrendamiento era una circunstancia conocida por la reclamante en el momento de formular su reclamación económico-administrativa, que no se ha acreditado enfermedad alguna del firmante del certificado, y que el documento en cuestión no tiene cabida dentro de aquellos a los que hace referencia la circunstancia 2ª del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, al tratarse no de la aparición de un documento, sino de su creación para su aportación con el recurso de revisión.

Partiendo del carácter extraordinario que debe otorgarse al recurso que nos ocupa, no podemos sino mostrarnos conformes con lo señalado en la propuesta de resolución del TEAFN, pues al margen de que efectivamente no aparece acreditada circunstancia alguna que justifique la no invocación en el momento de interponer la reclamación económico-administrativa de los motivos que se esgrimen en el informe suscrito por el administrador único de "...", es lo cierto que el documento que aparece es un documento que se confecciona "ad hoc" única y exclusivamente a los efectos de interponer el recurso extraordinario de revisión.

Como en el supuesto contemplado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2015 (recurso contencioso-administrativo 415/2012), "en rigor no se trata de un documento, sino de una declaración de un supuesto testigo... Por otra parte, el pretendido documento no «aparece» con posterioridad, dado que se elabora a solicitud de la actora...

sin que se haya alegado razón alguna que impidiera su emisión anterior”.

La más reciente Sentencia de la misma Audiencia Nacional de 29 de junio de 2016 recoge la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2010, recurso 7288/2003, donde no se consideran como idóneos a los efectos del recuso extraordinario de revisión los documentos que “han sido expedidos a instancias del propio interesado esto es, no han «aparecido», extremo este que, en una interpretación literal de los citados preceptos -y restrictiva, como reclama un recurso extraordinario como el que nos ocupa- viene manteniendo esta Sala”.

Resulta de interés, asimismo, la doctrina que se contiene en el dictamen del Consejo de Estado de 23 de julio de 2009 (expediente 882/2009), también citado por la propuesta de resolución del TEAFN, conforme al cual:

“En este caso el documento... no es «aparecido» sino «provocado» por el interesado para apoyar la misma argumentación que utilizó en el recurso de alzada... Y, dadas sus características, el citado documento podría haber sido obtenido antes... ya que hace referencia a un hecho acaecido en enero de 1994 y que, al parecer, no fue alegado... en ningún momento anterior al año 2006...”

El Consejo de Estado ha venido entendiendo que la expresión «que aparezcan documentos» que utiliza el artículo 118.1.2ª de la Ley 30/1992, debe entenderse en el sentido de que el interesado no pudo aportarlos en su momento por desconocer su existencia (o incluso cuando se acredite que fue imposible su aportación entonces), pero excluye aquellos otros supuestos en los que el recurrente en revisión, conocedor de los hechos que pretende acreditar, procura y obtiene la documentación de tales hechos a su conveniencia y para su aportación junto con el recurso de revisión, pues no se trataría en rigor de la «aparición» de un documento, sino de la «creación» del mismo con la aludida finalidad”.

En el caso presente, el documento en cuestión está constituido por una declaración del administrador de la empresa arrendadora y no aparece justificada la imposibilidad de su aportación o la de la invocación de sus razones en momentos anteriores al de formulación del recurso extraordinario de revisión.

En consecuencia, dado el carácter excepcional del recurso y la necesaria interpretación estricta que del mismo ha de efectuarse para evitar que se convierta en vía ordinaria para impugnar los actos administrativos transcurridos los plazos al efecto establecidos, este Consejo considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por “...” debe ser desestimado al no concurrir la causa del artículo 118.1.2ª de la LRJ-PAC.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por “...” frente a la resolución del TEAFN de 12 de febrero de 2015, ratificada por acuerdo del Gobierno de Navarra de 4 de marzo de 2015, debe ser desestimado.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.