

**Expediente:** 14/2017

**Objeto:** Recurso extraordinario de revisión contra liquidación provisional girada por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Dictamen:** 19/2017, de 15 de mayo.

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 15 de mayo de 2017,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza Presidente, doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria, y doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz, Consejera y Consejeros,

siendo ponente don José Iruretagoyena Aldaz,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1ª. Consulta**

El día 5 de abril de 2017 tuvo entrada en este Consejo escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, 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 (en lo sucesivo, LFCN), se recaba la emisión del dictamen preceptivo en relación al recurso extraordinario de revisión interpuesto por..., en representación de..., contra liquidación provisional correspondiente al IVA del cuatro trimestre de 2007, de conformidad con el Acuerdo del Gobierno de Navarra de 29 de marzo de 2017.

#### **I.2ª. Antecedentes de hecho**

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

1. Por la sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, con fecha 15 de febrero de 2012, tras comprobación de la autoliquidación inicialmente presentada por la mercantil..., y observar diferencias en cuanto al importe de las operaciones realizadas a lo largo del año 2007, se formuló propuesta de liquidación de la que resultaba una cantidad a pagar a la Hacienda Tributaria de Navarra de 7.462,06 euros.

En la citada propuesta de liquidación, la Sección del Impuesto del Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) consideraba que las diferencias con la autoliquidación presentada por el contribuyente procedían del importe de las compras que le imputan, a través del modelo F50, los destinatarios de las operaciones realizadas y los importes de las ventas que el propio contribuyente había consignado en su modelo F50. En concreto, se trataba de la operación "... , importe de 47.542,51 euros", lo que implicaba que se había declarado una base imponible inferior, en 40.984,92 euros, a la que correspondía una diferencia de cuota devengada por IVA de 6.557,59 euros, diferencia que se imputaba al cuarto trimestre de 2007 al desconocer la Administración Tributaria cómo se había producido el devengo a lo largo del año.

La Sección gestora del impuesto añadía que la modificación se dictaba en atención a lo establecido en el artículo 45.3, párrafo 2º, de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, LFIVA), ya que habiendo transcurrido el periodo de tiempo concedido para presentar la documentación requerida de los años 2007, 2008, 2009 y 2010, mediante comunicación 105/2011/1570 publicada en el Boletín Oficial de Navarra, número 144, de 20 de julio de 2011, no constaba su presentación, por lo que no se consideraban deducibles las cuotas de IVA soportado consignadas por el contribuyente en su declaración-liquidación, al entender que, como consecuencia de no haber aportado la documentación requerida, dichas cuotas no se encontraban debidamente contabilizadas en los términos exigidos por el citado artículo 45.3 de la LFIVA.

A la propuesta de liquidación provisional, frente a la que se podían formular alegaciones en el plazo de quince días hábiles a contar desde su

notificación con la advertencia que de no hacerlo se convertiría en liquidación definitiva, se acompañaba la correspondiente carta de pago por un importe total, incluidos intereses moratorios, de 7.462,06 euros.

2. Tal y como se deriva de la documentación obrante en el expediente remitido, la propuesta de liquidación se intentó notificar al interesado en su domicilio mediante correo certificado el día 1 de marzo de 2012 a las 12 del mediodía, y se realizó, también sin éxito, un segundo intento de notificación el día siguiente, a las 13,20 de la tarde, sin que el interesado pasara por la oficina de correos para la recepción de la notificación.

3. En el Boletín Oficial de Navarra, número 129, de 4 de julio de 2012, se publicó edicto en el que se hacía constar que habiendo resultado imposible la notificación prevista en el artículo 99.2 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LFGT), se comunicaba a los interesados para que se personaran, en el plazo de quince días, en las dependencias de la Sección de Asistencia al Contribuyente, a fin darse por notificados, con la advertencia de que de no hacerlo se les tendría por notificados, debiendo hacer efectivo el pago de la deuda tributaria resultante dentro del mes siguiente al día en que se tenga por efectuada la notificación. Entre los expedientes objeto de intento de notificación se encontraba el referido a este recurso extraordinario de revisión (procedimiento IVA M/T 2007/755655).

4. No habiéndose producido el ingreso de la deuda resultante de la liquidación referida en el plazo legamente concedido, por parte de la Administración Tributaria se realizaron actuaciones recaudatorias en vía ejecutiva, entre ellas el embargo de cantidades suficientes para la cobertura de la mencionada deuda.

5. El 1 de julio de 2016, por parte de..., actuando en representación de..., se presenta solicitud de revisión adjuntando un escrito en el que explica que se tuvo conocimiento de que por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra se realizó un embargo, por importe de 3.764,73 euros, de una cuenta corriente de su representada y que desde Hacienda se les informó

que se trataba de un embargo por recaudación del IVA del ejercicio 2007. Además, indica que la propuesta de liquidación provisional no le llegó al interesado por cambio de domicilio social y los inquilinos del inmueble al que se dirigían las notificaciones no comunicaron tales hechos a la mercantil afectada.

En relación con la concreta operación cuestionada, señala que... sí declaró la venta en su fecha de devengo, en el ejercicio 2006, a nombre de Banco Bilbao Vizcaya, que era quien financió la operación y quien solicitó la factura, desconociendo lo que pudo haber declarado su cliente. Añade, que en el ejercicio siguiente se les encargó un nuevo producto por el que se pasó presupuesto y lo abonaron, pero al no poder atender el pedido por razones técnicas les devolvió el dinero abonado y no se llevó a cabo la operación.

El escrito terminaba solicitando la revisión al reclamarse un impuesto que ya se había abonado en su día y, además, manifestaba que el contribuyente había sufrido un embargo por un expediente en el que no se había podido defender y que no se correspondía con la realidad de los hechos acontecidos, por lo que solicitaba la devolución de los ingresos indebidos.

6. El 20 de julio de 2016, el Jefe de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido comunica al interesado que su escrito de revisión se remitió al Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra al ser el órgano encargado de conocer los recursos extraordinarios de revisión, a la vez que se le informaba que si su escrito se consideraba como recurso de reposición el mismo sería extemporáneo.

7. El 30 de agosto de 2016, la Secretaria del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra comunica al interesado, en relación con su escrito de revisión, que si su intención era la de interponer un recurso extraordinario de revisión, además de precisar la resolución contra la que se dirige, debía concretar la causa invocada de entre las descritas en el artículo 118 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) entonces vigente. Igualmente se indicaba el domicilio al que se dirigirían las notificaciones, caso de no indicar un domicilio específico para ello.

8. El 13 de octubre de 2016, la mercantil..., por medio de su representante..., presenta escrito en el que manifiesta que su voluntad es la de interponer recurso extraordinario de revisión, que la resolución contra la que se dirige es la propuesta de liquidación provisional realizada por la Hacienda Foral de Navarra correspondiente al cuarto trimestre de 2007, señala el domicilio a efectos de notificaciones y que el recurso extraordinario de revisión se fundamenta en la causa primera prevista en el artículo 118.1 de la LRJ-PAC, y termina solicitando la suspensión de la ejecución del acto administrativo al amparo de lo previsto por el artículo 148 de la LFGT.

9. El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, mediante Acuerdo de 1 de febrero de 2017, deniega la suspensión instada por cuanto que el artículo 140.10 de la LFGT, en la redacción dada al precepto por la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, establece que la ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no puede en ningún caso ser objeto de suspensión.

10. El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, en sesión celebrada el 14 de marzo de 2017, propuso la desestimación del recurso extraordinario de revisión interpuesto por la representación de..., propuesta que fue tomada en consideración por Acuerdo del Gobierno de Navarra de 29 de marzo de 2017.

En la propuesta, tras afirmar la admisibilidad del recurso y la competencia del Tribunal para su conocimiento, entrando en el análisis de la causa invocada, estima que no se aprecia que la Administración haya podido incurrir en error a la hora de la apreciación de los hechos que motivaron el sentido de la resolución impugnada. El Tribunal, con cita de doctrina de este Consejo de Navarra, recuerda el carácter extraordinario del recurso de

revisión que sólo puede fundamentarse en causas tasadas que, además, deben ser interpretadas y aplicadas con rigor.

En cuanto al fondo, señala que el recurrente fundamentó su recurso en la causa primera del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, aplicable a aquellos casos en los que la Administración, al dictar la Resolución combatida, hubiera incurrido en error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente; causa que no puede entenderse concurrente en el caso analizado en el que el pretendido error consistiría en que la base imponible relativa a la operación, cuya declaración es controvertida, ya había sido declarada en su momento por la interesada, cuestión que excedería del concepto de error de hecho conforme a la doctrina que viene manteniendo el Tribunal Supremo y el Consejo de Navarra. La propuesta desestimatoria termina indicando que la pretensión del reclamante exigiría, además, el examen de documentos que no obran en el expediente, así como una labor de calificación e interpretación de los mismos y de la normativa tributaria aplicable que excedería los estrictos límites en los que se desenvuelve el error de hecho.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

### **II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen**

La presente consulta se refiere al recurso extraordinario de revisión promovido por el interesado contra la Liquidación Provisional correspondiente al cuarto trimestre de 2007, realizada por la Jefe de la Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido, que modificó la autoliquidación practicada por el interesado.

La solicitud de dictamen realizada por la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra se fundamenta en el artículo 14.1 de la vigente LFCN que, en su apartado j), preceptúa la intervención en cualquier otro asunto en que la legislación establezca la exigencia de dictamen del Consejo de Navarra o de un organismo consultivo; previsión que para el recurso extraordinario de revisión se encuentra recogida en la actualidad en el artículo 126 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las

Administraciones Públicas (en lo sucesivo, LPACAP). Por tanto, de conformidad con lo anteriormente expuesto el presente dictamen se emite con carácter preceptivo.

## **II.2ª. Características del recurso extraordinario de revisión**

El artículo 159 de la 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 LRJ-PAC, aplicable por razones temporales al recurso aquí analizado, al igual que actualmente hace la LPACAP en sus artículos 125 y 126, regulan dicho recurso extraordinario que se puede interponer por los tasados motivos establecidos en el artículo 118.1, en los plazos establecidos en el artículo 118.2 y sin que conlleve renuncia o pueda perjudicar al 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 el 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, 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 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 27/2005, 4/2006, 26/2014 y 1/2016, entre otros).

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

No se contempla expresamente en los artículos 118 y 119 de la LRJ-PAC, a salvo concretos extremos a los que ya nos hemos referido, el procedimiento administrativo que deba seguirse en la instrucción y resolución de los recursos de revisión, por lo que resultan aplicables directamente los principios generales que, para los recursos administrativos, se contienen en los artículos 107 y siguientes de la LRJ-PAC. De ellos se desprende que debe otorgarse audiencia a los interesados, a los que se les dará, en todo caso, traslado del recurso para que en plazo no inferior a diez días ni superior a quince, aleguen cuanto estimen procedente (artículo 112.2 LRJ-PAC).

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

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

A la vista de las circunstancias concurrentes debemos compartir las consideraciones realizadas en la propuesta de resolución sobre admisibilidad del recurso. En tal sentido el recurso resulta admisible ya que se interpone por persona legitimada y contra un acto administrativo firme y consentido al no haberse formulado contra el recurso o reclamación alguna.

Aunque la propuesta de resolución no analiza si el recurso se ha interpuesto temporáneamente, dentro del plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 118.2, en relación con la causa establecida en el apartado a) del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, hay que señalar que fue interpuesto en el tiempo legalmente establecido. En efecto, al no ser posible la notificación personal, la propuesta de liquidación provisional se publicó mediante edicto en el Boletín Oficial de Navarra, número 129, de 4 de julio de 2012, con la advertencia de que si no se comparecía ante la Hacienda Tributaria en el plazo de quince días se les daría por legalmente notificados.

Salvo error por nuestra parte, al no personarse el interesado para recibir la notificación en las dependencias de la Hacienda Tributaria de Navarra, debe entenderse notificada con fecha 23 de julio de 2012, momento a partir del cual comienza a computar el plazo de cuatro años para la interposición del recurso extraordinario de revisión fundado en la causa primera del artículo 118.1 de la LRJ-PAC. Por tanto, si el recurso se interpuso mediante escrito presentado en el Registro General Electrónico el 1 de julio de 2016, se interpuso dentro del plazo legalmente establecido.

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

Como venimos indicando el recurso interpuesto se apoya en la causa primera del artículo 118.1 de la LRJ-PAC, actos que al dictarse han incurrido en error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente.

El recurrente motiva su reclamación en el hecho de que la mercantil..., sí había declarado la operación de venta a la... en el ejercicio de 2006, emitiendo la factura a nombre del Banco Bilbao Vizcaya, quien fue quien financió la operación y quien solicitó la factura. Posteriormente, en 2007, la

misma empresa encargó a la mercantil... un nuevo producto que, tras presupuestarlo, fue abonado, pero, finalmente, por razones técnicas no se pudo llevar a cabo la operación devolviendo el dinero, motivos por los que se solicita la estimación del recurso extraordinario de revisión, toda vez que se reclama un impuesto que ya se liquidó en su día.

La propuesta desestimatoria, fundamentada en el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, considera que en la cuestión planteada no puede entenderse la existencia de error de hecho de la Administración tributaria al confeccionar la liquidación provisional, puesto que lo que el recurrente alega, (que la base imponible de la operación ya fue declarada en su momento a través de la correspondiente autoliquidación) no encaja en el concepto técnico de error de hecho reiteradamente establecido por el Tribunal Supremo, ya que la apreciación de si la operación se incluyó en la base imponible de su declaración tributaria exigiría el examen de documentos que no obran en el expediente, así como una labor de calificación e interpretación de los mismos y de la normativa tributaria aplicable al caso, que excede con mucho de los límites en los que se mueve el concepto de error de hecho y, además, de la documentación aportada con la reclamación “ni por si misma ni puesta en relación con la documentación obrante en el expediente, resulta tampoco suficiente para acreditar el presunto error de hecho alegado”.

En relación con el recurso extraordinario de revisión fundamentado en error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente, este Consejo de Navarra, siguiendo la doctrina reiteradamente mantenida por el Tribunal Supremo, viene manteniendo que esta causa se integra por un doble requisito: la existencia de error de hecho y que éste resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

En cuanto al primero de tales requisitos, debe tenerse en cuenta que “el error de hecho a que se refiere la causa primera del artículo 118.1 de la LRJ-PAC es aquel que «versa sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, acerca de una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, estando, por tanto, excluido de su ámbito todo aquello que se

refiera a cuestiones de derecho, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse» (por todos, nuestro dictamen 16/2002, de 24 de abril). Asimismo, “debe recordarse, además, en relación con el error de hecho o material, que la reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala tiene establecido que tal error se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose "prima facie" por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho -como acontece en el presente supuesto de autos-), por lo que, para poder aplicar, en este caso, el mecanismo de rectificación -de oficio o a instancia de parte- de lo que el recurrente ha venido reputando como un simple error material o de hecho, hubiera sido preciso que concurrieran, en esencia, tratándose sobre todo de un recurso económico administrativo extraordinario de revisión, las siguientes circunstancias: 1) que se hubiera tratado de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en que se advierte; 3) que sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables, ni de sustituir, en cierto modo, el criterio jurídico resolutorio del órgano que ha adoptado la decisión en que se entienda cometido el error; 4) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); y, 5) que se aplique o se declare con un hondo criterio restrictivo” (por todas, Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1998, recurso de apelación núm. 2164/1992).

Y respecto del segundo requisito, el propio precepto legal exige que se trate de documentos incorporados al expediente, lo que impide tener en cuenta elementos extraños de los que integran el expediente, ni declaraciones hechas por órganos judiciales. Como declara la Sentencia de

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

Pues bien, este Consejo de Navarra comparte la opinión mantenida por la propuesta de resolución remitida conforme al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ya que de los datos obrantes en el expediente no puede derivarse la existencia de un error de hecho que tenga la consideración de ostensible, manifiesto e indiscutible, consistente en equivocaciones elementales, operaciones aritméticas o transcripción de documentos que resulten teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se manifiesta.

En el caso aquí analizado, para comprobar la procedencia de lo alegado por el recurrente (que la operación había sido liquidada a nombre del Banco Bilbao Vizcaya en el ejercicio de 2006, a pesar de que el suministro fue realizado a la... y que en 2007 se realizó otra operación que una vez abonada fue devuelta por imposibilidad técnica de afrontar el pedido), resultaría necesario la comprobación de documentos no obrantes en el expediente administrativo del acto o liquidación, cuya revisión se pretende, amén de tener que realizar valoraciones sobre la validez e interpretación de los mismos a la luz de la normativa tributaria de aplicación, lo que, como señala la propuesta, excede el limitado marco en el que debe desenvolverse el recurso extraordinario de revisión que debe interpretarse y aplicarse con profundo criterio restrictivo.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Consejo de Navarra considera que el recurso extraordinario de revisión interpuesto por..., en nombre y representación de..., frente a liquidación provisional correspondiente al cuarto trimestre del IVA modificativa de la autoliquidación, debe ser desestimado.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.