

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056405

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de octubre de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 3286/2011

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Error material o de hecho. Consideración como firme de una sentencia que no lo era. El cambio legal operado en el art. 220 de la Ley 58/2003 (LGT) respecto del antiguo art. 156 de la Ley 230/1963 (LGT), implica una ampliación del concepto de error material. Así, el art. 220 de la Ley 58/2003 (LGT) introduce un nuevo supuesto de rectificación de errores que no se contemplaba en el anterior art. 156 de la Ley 230/1963 (LGT): el error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. Se amplía pues el ámbito del procedimiento de rectificación de errores y con ello se altera su naturaleza, ya que se le reconoce hoy un claro carácter revisor derivado de lo dispuesto en los arts. 213 y 218 de la misma Ley 58/2003 (LGT). En efecto, el error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente es un error en el propio supuesto de hecho del acto, es decir, afecta a la formación de la voluntad del órgano que ha de resolver, no a la mera manifestación de dicha voluntad, como sucedía en los casos recogidos en el anterior art. 156 de la Ley 230/1963 (LGT). Por tanto, su corrección implica siempre alterar la esencia del acto, revisándolo y, si es menester, anulándolo, ya sea vía recurso extraordinario de revisión, como sucedía vigente la Ley 230/1963 (LGT), o ya sea vía rectificación de error, al amparo del actualmente vigente art. 220 de la Ley 58/2003 (LGT). En este caso, alega la entidad que el error en el que se ha incurrido es de derecho, pues se acude a una interpretación jurídica, pero la consideración de que una sentencia sea o no sea firme no exige interpretación jurídica alguna, sino que se trata de una cuestión meramente fáctica, esto es, la sentencia es firme o no con independencia de los juicios que se puedan realizar al respecto, pues es un dato objetivo. No existe juicio valorativo al respecto. Por tanto, no hay duda de que la Sala incurrió en un error de hecho -considerar firme la sentencia del Juzgado de lo Mercantil y, con ello, imposibilitado el mantenimiento de la exigencia de garantía- que resulta de los propios documentos incorporados al expediente, por lo que ha de ser corregido por el procedimiento establecido en el art. 220 de la Ley 58/2003 (LGT), tratándose de una equivocación elemental, patente y clara, de transcripción del texto de la propia sentencia. [Vid., Resolución TEAC, de 20 de febrero de 2013, RG 1213/2010 (NFJ050214)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 13.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 213, 217, 218 y 220.
Ley 230/1963 (LGT), art. 156.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el procedimiento de rectificación de errores que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, iniciado de oficio mediante providencia de fecha 23 de mayo de 2014 dictada por la Secretaria General este Tribunal Económico-Administrativo Central, en relación con la reclamación económico-administrativa nº 3286/2011, interpuesta por la entidad **X, S.A.**, con **NIF** ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución que desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad nº ... de fecha 30 de junio de 2010, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), y referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos julio de 2004 a enero de 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 22 de mayo de 2014 se dictó resolución parcialmente estimatoria por este Tribunal Económico-Administrativo Central en la reclamación económico-administrativa que figura en el encabezamiento de este recurso.

La notificación al obligado tributario se practicó el 3 de junio de 2014.

Segundo.

Con fecha 24 de octubre de 2013, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid había remitido un escrito a este Tribunal Económico-Administrativo Central solicitando información acerca de la existencia de la resolución de fecha 20 de junio de 2013, R.G. 3286/2011, del tenor de la misma, así como de su firmeza y ejecutividad.

Por otra parte, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes señala en su escrito que en la citada resolución se estima probado que el Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid ha confirmado en su sentencia de 19 de julio de 2011 la compraventa otorgada entre **Y, S.L.** y **X, S.A.**, considerando que tal sentencia es firme.

Sin embargo, en dicho escrito se indica que la mencionada sentencia, de la que la resolución administrativa se deriva, no es firme, pues ha sido recurrida en apelación ante a Audiencia Provincial de Madrid. La fecha de la protesta del Abogado del Estado, que determinó la no firmeza de dicha sentencia, es de 26 de junio de 2011.

Tercero.

Con fecha 30 de octubre de 2013, la Secretaría General de este Tribunal Económico-Administrativo Central acordó iniciar de oficio un procedimiento de rectificación de errores, a los efectos de analizar el hecho que se pone de manifiesto en el escrito de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid.

Con fecha 31 de julio de 2013 el obligado tributario interpuso recurso de anulación contra la resolución RG 3286/2011, de 20 de junio de 2013, que fue estimado en la Sala celebrada el día 19 de febrero de 2014, anulando dicha resolución. Por tanto, al haber sido anulada la resolución respecto de la que se había considerado que se había cometido un error de hecho, el procedimiento de rectificación quedó sin causa que lo sustentase, de modo que se ordenó el archivo de las actuaciones con fecha 19 de febrero de 2014.

No obstante, considerando este Tribunal Económico-Administrativo que la resolución de 22 de mayo de 2014 se podía encontrar viciada por la comisión de un error en la apreciación de los hechos que no pudo ser entonces enmendado, acordó en esa misma sesión la iniciación del presente procedimiento de rectificación de errores.

Mediante oficio de 23 de mayo de 2014 se notificó el inicio del procedimiento de rectificación de errores al que se ha hecho referencia. Con fecha 5 de junio de 2014 se recibió en este Tribunal un escrito de la entidad interesada en el que se solicitaba la nulidad de dicho procedimiento por haber sido iniciado sin acompañamiento de la propuesta de rectificación de errores, prescindiendo total y absolutamente del procedimiento.

Con fecha 25 de julio de 2014 se notificó al obligado tributario la propuesta de rectificación de errores, cuyos fundamentos de derecho establecen lo siguiente:

PRIMERO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del procedimiento de rectificación de errores que se examina, que ha sido iniciado de oficio de conformidad con lo prevenido en el artículo 220.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SEGUNDO: Dispone el artículo 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria lo siguiente:

1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.

2. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

3. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa”.

La Sala Segunda de este Tribunal Económico-Administrativo Central acordó con fecha 22 de mayo de 2014 iniciar de oficio un procedimiento de rectificación de errores respecto de la resolución de 22 de mayo de 2014, R.G 3283/2011 y su acumulada R.G. 4590/2011, por entender que, tal y como se ponía de manifiesto en el escrito de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de fecha 24 de octubre de 2013, se había valorado erróneamente un hecho que incidía directamente en el sentido del fallo de dicha resolución.

En principio, el artículo 220.1 de la Ley 58/2003, en su párrafo primero y en su párrafo tercero, responde a la figura tradicional de la rectificación de errores, de manera que dicho precepto permite corregir importes, menciones erróneas de identidad, de fechas, de circunstancias personales de los interesados y de otros elementos singulares de la resolución, pero no anular el acto que incurre en tal error.

La conclusión puede ser otra, sin embargo, si se tiene en cuenta lo dispuesto por el artículo 218.1 de la Ley General Tributaria, según el cual “Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones”. Desde esta perspectiva se puede inferir que el legislador está configurando el artículo 220 como un supuesto de anulación por la Administración de sus propias resoluciones. Esta conclusión se refuerza si se atiende al segundo párrafo del artículo 220.1, que establece que “En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente”. Con esta redacción se pasa a contemplar como supuesto de rectificación de errores una de las circunstancias que en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (artículo 171.1) permitía interponer recurso extraordinario de revisión, en donde el órgano que lo resolvía debía pronunciarse, no sólo sobre la procedencia del mismo, sino también sobre el fondo de la cuestión, en su caso.

El hecho de que el artículo 13.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, exija un trámite de alegaciones cuando el procedimiento se inicie de oficio pone de manifiesto que la rectificación de errores a que se refiere el artículo 220.1, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria implica la emisión de una nueva declaración de voluntad independiente de la contenida en el acto objeto de rectificación.

Semejante conclusión puede inferirse del régimen de impugnación, que permite que las resoluciones que se dicten en este procedimiento sean susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa. En efecto, de haber entendido que el acto resultante de un procedimiento de rectificación de errores de hecho tiene siempre el mismo contenido material que el originario, no se hubiera permitido la interposición de recurso alguno contra el mismo ni se hubiera otorgado la competencia para su resolución a los propios Tribunales Económicos-Administrativos en el artículo 229.1 de la Ley General Tributaria, pues si la rectificación terminara con la simple alteración de una cifra, una fecha o un nombre, no sería preciso atribuir de forma expresa competencia a los citados órganos para llevarla a cabo.

Todo lo anterior resulta coherente con la Memoria del Proyecto de Ley General Tributaria, que justifica la conversión de un motivo de revisión en un supuesto de rectificación de errores *“debido fundamentalmente a dos razones: por un lado, al criterio seguido en la nueva ley de eliminar la dualidad de procedimientos para resolver un mismo problema y, por otro, a que parece más razonable que la rectificación del error se produzca en sede del órgano que dictó el acto”*. Por tanto, se agrupan procedimentalmente dos figuras distintas, mera corrección de errores y la revisión del error mediante un recurso extraordinario, por compartir el mismo presupuesto, esto es, la existencia de error de hecho.

Con todo, este tratamiento común no hace desaparecer por completo la distinción entre la mera corrección de errores materiales que no altera el sentido de un acto, y la revisión fundada en el error de hecho, que sí puede alterarla.

En consecuencia, el órgano que dicta un acto rectificará, en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. La resolución de rectificación corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica. Esta es la rectificación de errores que responde al sentido y a los límites a los que tradicionalmente ha estado sujeta esta figura.

Por otra parte, el procedimiento anterior se aplica, además, a la revisión de los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

Fuera de estos casos y de los de nulidad radical, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones.

Segundo.

En el fundamento noveno de la resolución de 22 de mayo de 2014 se resuelve la alegación vertida por la parte actora en relación con la exigencia de garantía por la parte de la devolución correspondiente a adquisiciones de inmuebles efectuadas a la entidad **Y, S.L.**

La Administración tributaria en el fundamento de derecho octavo del acuerdo impugnado recoge la procedencia de exigir garantía por la parte de la devolución correspondiente a adquisiciones efectuadas a la citada entidad, toda vez que el servicio jurídico del Estado, en representación de la Agencia Tributaria, presentó, el 26 de marzo de 2010, demanda ante el Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid para la rescisión de dichas transmisiones inmobiliarias.

El obligado tributario en las alegaciones vertidas ante este Tribunal sostiene la improcedencia de exigir tal garantía, aportando como anexo nº 28 una fotocopia de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid, de fecha 19 de julio de 2011, cuyo fallo desestima la demanda incidental de rescisión de las ventas de fincas que efectuó **Y, S.L.** a **X, S.A.** entre otros, interpuesta por la AEAT.

Por tanto, la exigencia de garantía por parte de la Administración se basó en una circunstancia fáctica, esta es, la presentación de una demanda de rescisión de la compraventa. La rescisión, si llegara a prosperar, haría improcedente el IVA soportado y, por razón del concurso, dificultaría gravemente el reintegro de la devolución.

La resolución de este Tribunal Central, de 22 de mayo de 2014, después de recoger que la demanda de rescisión es el fundamento de la exigencia de garantía, estima la pretensión en este punto, a la vista de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil aportada por la reclamante, sencillamente porque: “Una vez confirmada la procedencia de la compraventa por el órgano judicial y por tanto del IVA soportado en la citada operación, no debe mantenerse la exigencia de garantía, por lo que en este punto se deben estimar las alegaciones de la entidad reclamante”. Es decir, que, imposible ya la futura rescisión de la compraventa, pierde su razón de ser la exigencia de garantía. Implícita está pues, en la base de tal consideración, la convicción de la Sala de que tal sentencia es firme, ya que sólo la sentencia firme pone fin a la controversia sobre la posible rescisión de la compraventa, privando con ello de sustrato fáctico a la exigencia de garantía.

Hay que concluir que el pronunciamiento de la Sala es erróneo, puesto que está basado en el dato fáctico incorrecto de la firmeza de la sentencia, pues era susceptible de recurso.

El error sobre este hecho resulta de los documentos incorporados al expediente, porque en la propia sentencia que obra en el mismo, aportada por el reclamante, consta que es susceptible de recurso.

En consecuencia, habiendo incurrido la Sala en un error de hecho (considerar firme la sentencia del Juzgado de lo Mercantil y, con ello, imposibilitado el mantenimiento de la exigencia de garantía) que resulta de los propios documentos incorporados al expediente (pie de recurso de la sentencia), procede corregirlo por el procedimiento del artículo 220 de la Ley 58/2003, tratándose de una equivocación elemental, patente y clara, de transcripción del texto de la propia sentencia que lucía incorporada al expediente por el propio reclamante.

Por lo expuesto, se propone rectificar el error cometido, de modo que donde dice:

“Una vez confirmada la procedencia de la compraventa por el órgano judicial y por tanto del IVA soportado en la citada operación, no debe mantenerse la exigencia de garantía, por lo que en este punto se deben estimar las alegaciones de la entidad reclamante”

debe decir:

“Resulta de la sentencia aportada que es susceptible de recurso. En su virtud, no puede pues tenerse por confirmada la procedencia de la compraventa ni, por ende, tampoco la procedencia del IVA soportado. Mientras no conste su firmeza, la posibilidad de rescisión de la compraventa y la correlativa obligación de reintegro del IVA que se devolviera, sustrato fáctico de la exigencia de garantía, sigue existiendo. No puede pues estimarse en este punto la alegación de la entidad reclamante”.

Con dicha notificación se abrió un plazo de 15 días para que la entidad alegase lo que mejor conviniese a su derecho. Las alegaciones, recibidas el día 4 de agosto de 2014, se centran en las siguientes cuestiones:

1.- Se ratifica en la nulidad radical del procedimiento que ha sido abierto sin propuesta de rectificación ni traslado a X, S.A. para la práctica de alegaciones.

2.- Que «en fecha 25 de julio de 2014 se notifica a X, S.A. “Propuesta de acuerdo de rectificación de errores”, afirmando, parece que para evitar las nulidades radicales antedichas, que en fecha 23 de mayo de 2014 fue cuando se abrió el procedimiento de rectificación, dato que de ser cierto conocería éste interesado en fecha 25 de julio de 2014, cuando se le notifica la Propuesta».

3.- No se dan las circunstancias para seguir un procedimiento de rectificación de errores y no se puede identificar a este procedimiento con la revisión de oficio por motivos de nulidad radical. El procedimiento de rectificación de errores sirve para sanar errores que resultan de la simple consulta del expediente sin necesaria interpretación. No es este el caso de la revisión de oficio a que alude el artículo 217 de la LGT, donde los vicios con los que se lidia son de nulidad radical, es decir, insubsanables y se requiere además el dictamen del Consejo de Estado.

4.- La Administración no puede ir en contra de sus propios actos en perjuicio del obligado tributario. En este sentido, cuando el artículo 218.1 de la LGT cita el 220 como excepción, lo hace para recalcar la escasa importancia que presenta la rectificación de errores, en cuanto que corrige simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos. En este caso no se puede afirmar que el presunto error es de hecho, pues se acude a la interpretación jurídica y se altera tras un juicio valorativo el fallo, de estimatorio a desestimatorio. Por tanto, se ha tergiversado por el TEAC el objeto del procedimiento, vulnerando los principios de seguridad jurídica, la legalidad y el derecho a no sufrir indefensión.

5.- El TEAC reconoce que tiene conocimiento del recurso de apelación contra la sentencia de 19 de julio de 2011 con el escrito de 24 de octubre de 2013 de la AEAT, ya cerrada la vía administrativa. Sin embargo, cuando X, S.A. quiso aportar la sentencia nº 4/2013 del Tribunal Supremo, de fecha 9 de abril de 2013 con fecha 21 de junio de 2013, el TEAC no lo admitió por haberse producido con posterioridad al momento en que se dictó la resolución. Esto supone por parte del TEAC un tratamiento discriminatorio de X, S.A. respecto de la AEAT.

6.- El procedimiento de rectificación de errores en cuestión supone una desviación procesal y un fraude de ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del procedimiento de rectificación de errores que se examina, que ha sido iniciado de oficio de conformidad con lo prevenido en el artículo 220.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Segundo.

La primera alegación plantea la nulidad de pleno derecho del procedimiento por haber sido abierto sin propuesta de rectificación ni traslado a X, S.A. para la práctica de alegaciones. Considera la entidad que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento.

El artículo 13 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), establece:

“1. Cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta.

Cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento”.

Pues bien, en el supuesto de rectificación de errores que nos ocupa, el procedimiento fue iniciado mediante acuerdo adoptado por la Sala II del Tribunal Económico-Administrativo Central en sesión de 22 de mayo de 2014. Con fecha 23 de mayo de 2014 se emitió una providencia de rectificación de errores en cumplimiento de dicho acuerdo. La providencia y el acuerdo fueron notificados conjuntamente con fecha 28 de mayo de 2014, figurando el acuse de recibo en el expediente. Con esto se contesta la segunda de las alegaciones de la entidad interesada, en la que se cuestiona la veracidad de la apertura del procedimiento en dicha fecha, pues, como se ha dicho, el acuse de recibo figura en el expediente.

Se alega nulidad de pleno derecho porque el procedimiento de rectificación de errores se abrió sin incluir propuesta de rectificación y sin que se pudieran realizar alegaciones al respecto. Es cierto que el artículo 13 del RRVA dispone que *“junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta”*, y en el presente caso se notificó en primer lugar el inicio del procedimiento y con posterioridad la propuesta de rectificación, abriendo el consiguiente trámite de audiencia. El RRVA prevé que junto con el inicio se notificará la propuesta de rectificación y en este caso lo que ha sucedido es que se han desdoblado en el tiempo la notificación del inicio del procedimiento y la notificación de la propuesta de rectificación, adelantándose el primero respecto de la segunda. Por tanto, no se puede considerar ni que se haya

infringido un trámite del procedimiento ni que se haya producido una irregularidad invalidante. El resultado de esta actuación es incluso más garantista para el obligado tributario que la que puede deducirse del propio Reglamento, pues la entidad interesada tuvo noticia del inicio del procedimiento de rectificación de errores desde el momento en que tal acuerdo, una vez adoptado, se notificó, por lo que pudo prepararse con más antelación para atender a los subsiguientes hitos del procedimiento. En consecuencia, no se puede considerar que la entidad interesada se encuentra indefensa por dicha actuación.

Con fecha 25 de julio de 2014 se notificó al obligado tributario la propuesta de rectificación de errores y se le concedió 15 días para alegaciones, las cuales fueron presentadas el día 4 de agosto de 2014. Por tanto, en ningún caso se ha omitido trámite alguno, sino que, al contrario, se ha informado al contribuyente en todo momento de las actuaciones que se han ido realizando en el seno del procedimiento. No obstante, aun considerando que notificar la propuesta de rectificación con posterioridad al inicio del procedimiento supusiera una irregularidad, opinión que, se reitera, no comparte este Tribunal Económico-Administrativo Central, se trataría de una mera irregularidad no invalidante que no genera indefensión y que en ningún caso podría determinar que se hubiese prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, como alega la entidad. Efectivamente, el presente caso no encaja en ninguno de los supuestos regulados en el artículo 217 de la Ley General Tributaria (declaración de nulidad de pleno derecho), precepto que, hay que señalar, ha sido interpretado restrictivamente por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Tercero.

Alega la interesada que no se dan las circunstancias para seguir un procedimiento de rectificación de errores y no se puede identificar a este procedimiento con la revisión de oficio por motivos de nulidad radical.

En la propuesta de rectificación de errores no se identifica dicho procedimiento con el de nulidad radical, sino que se trata de explicar el alcance del procedimiento de rectificación de errores a raíz del cambio normativo que en este ámbito se ha operado. Con anterioridad a la Ley 58/2003, el procedimiento de rectificación de errores se recogía en el artículo 156 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes términos:

“La Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación”.

Por su parte, el artículo 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone:

“1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente”.

En relación con la delimitación del concepto error material, de hecho o aritmético, este Tribunal ha advertido reiteradamente (resolución de 24 de abril de 2012, RG 1209/2010) que la normativa no define qué debe entenderse por tal, debiendo acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que sí ha acuñado un claro concepto de dicha figura que, en lo esencial, sigue siendo aplicable tras la entrada en vigor de la normativa citada, aun debiendo tener en cuenta que con ella se ha producido una innegable ampliación del ámbito de la figura, pues permite que se aprecie error de hecho cuando así resulte de los propios documentos incorporados al expediente administrativo en cuestión, circunstancia ésta que en la legislación anterior servía para permitir la interposición del recurso extraordinario de revisión.

El cambio legal operado permite afirmar que el procedimiento de rectificación de errores adquiere un verdadero carácter revisor, de modo que a través de él podrá anularse el acto viciado y sustituirse por otro considerado adecuado, pero solo habrá “error material, de hecho o aritmético” si, como afirman, entre otras, sentencias tales como la del Tribunal Constitucional, (sentencia 231/1991, de 10 de diciembre) o del Tribunal Supremo, (sentencias de 8 de abril de 1965, 18 de abril de 1975, 8 y 19 de abril de 1967, 29 de noviembre de 1983, 25 de febrero de 1987, 29 de marzo de 1989, 25 de febrero de 1987 o 29 de marzo de 1989 ó 6 de octubre de 1994), estamos ante un error manifiesto, meridiano, patente, indiscutible e independiente de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas, resultando el mismo del examen del propio expediente, debiendo negarse la existencia de este tipo de error siempre que su apreciación implique un juicio valorativo que exija una operación de calificación jurídica. Según dice la sentencia de 18 de junio de 2001, “(...) es menester considerar que el error material o de hecho 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 (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta

el error de derecho (...)", de modo que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte, sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables".

El mencionado cambio normativo implica una ampliación del concepto de error material. Así, el artículo 220 de la Ley 58/2003 introduce un nuevo supuesto de rectificación de errores que no se contemplaba en el anterior artículo 156 de la Ley 230/1963: el error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. Se amplía pues el ámbito del procedimiento de rectificación de errores y con ello se altera su naturaleza, ya que se le reconoce hoy un claro carácter revisor derivado de lo dispuesto en los artículos 213 y 218 de la Ley 58/2003, el cual establece en su apartado 1 que *"Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones"*.

En efecto, el error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente es un error en el propio supuesto de hecho del acto, es decir, afecta a la formación de la voluntad del órgano que ha de resolver, no a la mera manifestación de dicha voluntad, como sucedía en los casos recogidos en el anterior artículo 156 de la Ley 230/1963. Por tanto, su corrección implica siempre alterar la esencia del acto, revisándolo y, si es menester, anulándolo, ya sea vía recurso extraordinario de revisión, como sucedía vigente la Ley 230/1963, o ya sea vía rectificación de error, al amparo del actualmente vigente artículo 220 de la Ley 58/2003.

En consecuencia, ha de desestimarse la alegación de la entidad interesada en relación con la identificación del procedimiento de rectificación de errores con la revisión de oficio por motivos de nulidad radical, así como la alegación de que la Administración no puede ir en contra de sus propios actos, pues ya se ha visto que el artículo 218.1 de la Ley 58/2003 permite a la Administración anular sus propios actos y resoluciones en perjuicio del interesado en los casos previstos en el artículo 220 ya explicados.

Cuarto.

Dicho lo anterior, hay que determinar si efectivamente el supuesto controvertido en el actual procedimiento es un error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente, como reza el párrafo segundo del precepto, es decir, un error en la formación de la voluntad de este Tribunal Económico-Administrativo Central a la hora de resolver.

En el fundamento noveno de la resolución de 22 de mayo de 2014 se resuelve la alegación vertida por la parte actora en relación con la exigencia de garantía por la parte de la devolución correspondiente a adquisiciones de inmuebles efectuadas a la entidad **Y, S.L.**

La Administración tributaria en el fundamento de derecho octavo del acuerdo impugnado recoge la procedencia de exigir garantía por la parte de la devolución correspondiente a adquisiciones efectuadas a la citada entidad, toda vez que el servicio jurídico del Estado, en representación de la Agencia Tributaria, presentó, el 26 de marzo de 2010, demanda ante el Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid para la rescisión de dichas transmisiones inmobiliarias.

El obligado tributario en las alegaciones vertidas ante este Tribunal sostiene la improcedencia de exigir tal garantía, aportando como anexo nº 28 una fotocopia de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid, de fecha 19 de julio de 2011, cuyo fallo desestima la demanda incidental de rescisión de las ventas de fincas que efectuó **Y, S.L.** a **X S.A.**, entre otros, interpuesta por la AEAT.

Por tanto, la exigencia de garantía por parte de la Administración se basó en una circunstancia fáctica, esta es, la presentación de una demanda de rescisión de la compraventa. La rescisión, si llegara a prosperar, haría improcedente el IVA soportado y, por razón del concurso, dificultaría gravemente el reintegro de la devolución.

La resolución de este Tribunal Central, de 22 de mayo de 2014, después de recoger que la demanda de rescisión es el fundamento de la exigencia de garantía, estima la pretensión en este punto, a la vista de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil aportada por la reclamante, sencillamente porque: *"Una vez confirmada la procedencia de la compraventa por el órgano judicial y por tanto del IVA soportado en la citada operación, no debe mantenerse la exigencia de garantía, por lo que en este punto se deben estimar las alegaciones de la entidad reclamante"*. Es decir, que, imposible ya la futura rescisión de la compraventa, pierde su razón de ser la exigencia de garantía. Implícita está pues, en la base de tal consideración, la convicción de la Sala de que tal sentencia es firme, ya que sólo la sentencia firme pone fin a la controversia sobre la posible rescisión de la compraventa, privando con ello de sustrato fáctico a la exigencia de garantía.

Como se puede observar, considerar que la sentencia del Juzgado de lo Mercantil aportada por la reclamante ha puesto definitivamente fin a la controversia o, lo que es lo mismo, que la sentencia era firme, cuando realmente carecía de firmeza, es un error que afecta a la formación de voluntad del Tribunal Central a la hora de dictar su resolución. Efectivamente, si el Tribunal Central hubiese considerado que la sentencia en cuestión no era firme, que no lo era, su fallo hubiese sido otro muy distinto, pues tal fallo se basa exclusivamente en la imposibilidad de la futura rescisión de la compraventa, que no puede afirmarse mientras haya un recurso pendiente.

El pronunciamiento de la Sala es pues erróneo, puesto que está basado en el dato fáctico incorrecto de la firmeza de la sentencia, pues era susceptible de recurso. El error sobre este hecho resulta de los documentos incorporados al expediente, porque en la propia sentencia que obra en el mismo, aportada por el reclamante, consta que es susceptible de recurso.

Alega la entidad que el error en el que se ha incurrido es de derecho, pues se acude a una interpretación jurídica, pero la consideración de que una sentencia sea o no sea firme no exige interpretación jurídica alguna, sino que se trata de una cuestión meramente fáctica, esto es, la sentencia es firme o no con independencia de los juicios que se puedan realizar al respecto, pues es un dato objetivo. No existe juicio valorativo al respecto.

Por tanto, no hay duda de que la Sala incurrió en un error de hecho (considerar firme la sentencia del Juzgado de lo Mercantil y, con ello, imposibilitado el mantenimiento de la exigencia de garantía) que resulta de los propios documentos incorporados al expediente (pie de recurso de la sentencia), por lo que ha de ser corregido por el procedimiento establecido en el artículo 220 de la Ley 58/2003, tratándose de una equivocación elemental, patente y clara, de transcripción del texto de la propia sentencia que lucía incorporada al expediente por el propio reclamante.

Quinto.

Por último, alega la entidad trato discriminatorio por este Tribunal respecto del trato dispensado a la AEAT. Así, basa la entidad su alegación en que el TEAC reconoce que tiene conocimiento del recurso de apelación contra la sentencia de 19 de julio de 2011 con el escrito de 24 de octubre de 2013 de la AEAT, ya cerrada la vía administrativa. Sin embargo, cuando X, S.A. quiso aportar la sentencia nº 4/2013 del Tribunal Supremo, de fecha 9 de abril de 2013 con fecha 21 de junio de 2013, el TEAC no lo admitió por haberse producido con posterioridad al momento en que se dictó la resolución.

Pero tampoco el documento por el que la AEAT puso en conocimiento de este Tribunal que la sentencia aportada por la entidad no era firme, fue tomado en cuenta para resolver la reclamación, sino que precisamente con él se inició el procedimiento de rectificación de errores que ahora se resuelve, procedimiento que puede ser iniciado en cualquier momento, tal como establece el artículo 220, cerrada o no la vía administrativa y con el único límite del plazo de prescripción. Es decir, este Tribunal Central admitió la documentación presentada por la AEAT a los efectos de iniciar un nuevo procedimiento, el de rectificación de errores, pero en ningún caso tal documentación se admitió con el fin de instruir el procedimiento principal.

La misma situación puede predicarse de la actuación de este Tribunal Central en relación con la sentencia nº 4/2013 del Tribunal Supremo aportada por la entidad una vez dictado el fallo. No se admitió tal documentación con el fin de instruir el procedimiento principal, que ya estaba finalizado, pero sí se admitió a los efectos del recurso de anulación planteado por la entidad como un nuevo procedimiento, recurso que fue estimado por este Tribunal de modo que la nueva resolución tuvo en cuenta la mencionada sentencia. Por tanto, no ha existido la discriminación que la entidad menciona en sus alegaciones.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el procedimiento de rectificación de errores iniciado de oficio contra la resolución de este Tribunal Central de fecha 23 de mayo de 2014, RG 3286/2011,

ACUERDA

confirmar la propuesta de rectificación notificada el día 25 de julio de 2014 y rectificar el error cometido, de modo que donde dice:

“Una vez confirmada la procedencia de la compraventa por el órgano judicial y por tanto del IVA soportado en la citada operación, no debe mantenerse la exigencia de garantía, por lo que en este punto se deben estimar las alegaciones de la entidad reclamante”

debe decir:

“Resulta de la sentencia aportada que es susceptible de recurso. En su virtud, no puede pues tenerse por confirmada la procedencia de la compraventa ni, por ende, tampoco la procedencia del IVA soportado. Mientras no conste su firmeza, la posibilidad de rescisión de la compraventa y la correlativa obligación de reintegro del IVA que se devolviera, sustrato fáctico de la exigencia de garantía, sigue existiendo. No puede pues estimarse en este punto la alegación de la entidad reclamante”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.