

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075777

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 3451/2018

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de revisión. Motivos. Aparición de documentos de valor esencial. En este caso concreto el Tribunal Central reitera lo señalado en otras resoluciones, las facturas rectificativas no reúnen los requisitos exigidos en el art. 244.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT) puesto que no se trata de documentos de valor esencial posteriores al acto de resolución o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo.

Hay que tener en cuenta que no constituyen documentos de valor esencial aquellos que pudieron y debieron presentarse en el procedimiento tributario correspondiente por encontrarse en posesión del contribuyente ni aquellos que pudieron aportarse por él previa solicitud al órgano correspondiente.

En realidad lo que se pretende con el recurso presentado es que, una vez pasado el plazo del recurso ordinario, se vuelva a examinar el fondo del asunto, pero el recurso extraordinario de revisión no está configurado como una nueva instancia de recurso tras los recursos ordinarios, sino que como indica su nombre es un recurso extraordinario de revisión previsto cuando concurren determinadas circunstancias, que se interpretan taxativamente, como señala el Tribunal Supremo desde hace tiempo en su jurisprudencia. Dicho esto, el Tribunal concluye la inadmisión del presente recurso extraordinario de revisión, sin que resulte pertinente entrar a conocer de la cuestión de fondo propuesta, toda vez que no se ha alegado de forma expresa ninguna de las circunstancias del art. 244.1 de la Ley 58/2003 (LGT) e, incluso, si se entendiera que se trataba de apoyar la circunstancia de la letra a), las facturas rectificativas no pueden considerarse documentos esenciales a efectos de la citada circunstancia. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 217 y 244.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 62 y 118.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 127 y 129.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de diciembre de 2019

RECURSO: 00-03451-2018

CONCEPTO: IMP.ESP. VENTAS MINORISTAS DET. HIDROCARB. IEVMDH

NATURALEZA: EXTRAORDINARIO DE REVISION

RECURRENTE: X - NIF ...

REPRESENTANTE: Bz - NIF ...

DOMICILIO: ...- España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 27/06/2018 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso extraordinario de revisión, interpuesto en 30/03/2015 contra resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de ... de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante rectificación de autoliquidación (Número de solicitud 201400305473) del Impuesto sobre Ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), períodos 1T-2010 a 4T-2012 por importe solicitado de 1.765,47 euros. En la citada resolución de la AEAT se expresa:
<Documentación acreditativa insuficiente.

El artículo 14.2.c) 1º del Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa exige que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

En el presente caso no se produce esta circunstancia en los suministros de productos sujetos al IVMDH por los que se especifica este motivo en la tabla anterior, toda vez que las facturas presentadas (elegir la que proceda):

a) adolecen de la repercusión formal en factura del IVMDH efectuada por el sujeto pasivo del impuesto exigida por el artículo 9.Once.2 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.>

Segundo.

El recurso extraordinario de revisión fue interpuesto en la fecha citada y la AEAT lo calificó como recurso de reposición, dictando en fecha 25-05-2015 acuerdo que lo inadmitía por extemporáneo. Contra dicha inadmisión se presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha, en el que recibió el número 02-00980-2015 y mediante resolución de 12-06-2016 se desestimó, confirmando la inadmisión. Contra la resolución desestimatoria del TEAR se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que recibió el número de recurso 292/2016 y mediante sentencia de 05-03-2018 se estimó en parte dicho recurso porque se había presentado recurso extraordinario de revisión para el que es competente este TEAC y no un recurso de reposición, ordenando a la AEAT la remisión a este TEAC. En cumplimiento de la citada sentencia la AEAT remitió el recurso a este TEAC en el que tuvo entrada en la fecha citada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

El recurso extraordinario de revisión sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 244 de la LGT. En otro caso, se declarará la inadmisibilidad del recurso, de conformidad con el apartado 3 del citado artículo. Debe pues analizarse su concurrencia.

Tercero.

El artículo 244 de la LGT dispone:

"1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

2. La legitimación para interponer este recurso será la prevista en el apartado 3 del artículo 241.

3. Se declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior.

4. Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

5. El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.

6. (...)"

De la redacción de este precepto cabe advertir el carácter tasado y excepcional del recurso extraordinario de revisión, no configurándose éste como una instancia más en vía administrativa, sino como un instrumento que habilita a reaccionar frente a resoluciones administrativas firmes (ya sean dictadas por órganos de aplicación de los tributos o imposición de sanciones, como por los Tribunales económico-administrativos), sólo y exclusivamente cuando concurra alguna de las circunstancias consideradas por la norma. De ahí que su apartado 3 imponga la inadmisión "cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior".

CUARTO.

Con carácter previo, conviene advertir que el escrito de interposición del recurso se refiere al artículo 118 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP). Sin embargo, la regulación del recurso extraordinario de revisión se contiene en el citado artículo 244 de la LGT, que es el que resulta aplicable, pues conforme al artículo 7.2 de la LGT las disposiciones generales del derecho administrativo tienen carácter supletorio y en el caso del recurso extraordinario de revisión existe regulación específica en el citado precepto de la LGT y en su desarrollo reglamentario.

No obstante la cita equivocada de la LRJAP en vez de la LGT no impide que el recurso se tramite de acuerdo con su verdadero carácter, que es el de recurso extraordinario de revisión, que es lo que precisamente ha establecido la sentencia de 05-03-2018 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso número 292/2016 que se refleja en el Antecedente de Hecho Segundo. Procede, por tanto acudir a la normativa administrativa especial contenida, al respecto, en el repetido artículo 244 de la LGT.

Quinto.

El recurso no se refiere a ninguno de los casos o circunstancias establecidos en el artículo 244.1 de la LGT, pues se alega la vulneración del procedimiento establecido en el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de aplicación de los Tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En concreto se alega la vulneración de los artículos 127.4 y 129 del mencionado RGAT porque el obligado tributario que efectuó la repercusión del IVMDH no ha sido requerido para comparecer y aportar documentación acreditativa en el procedimiento, lo que se entiende que provoca la nulidad de pleno derecho conforme al artículo 62.1.e) de la

Ley 30/1992. Por tanto, resulta claro que en el caso concreto se alegan circunstancias distintas a las previstas en el citado artículo 244.1 de la LGT, lo que llevaría a la inadmisión del recurso.

Ahora bien, como con el recurso se aportan una serie de facturas rectificativas, cabría plantear si podría fundamentarse el recurso en la circunstancia de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT, es decir que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

La Audiencia Nacional en sentencia de 28-05-2013 (rec. 226/2011) respecto a las facturas rectificativas aportadas como documento esencial en un recurso extraordinario de revisión expresa lo siguiente:

<SEGUNDO: La invalidación de un acto administrativo, en este caso de una liquidación tributaria de IVA únicamente puede tener lugar en sede administrativa a través de la interposición de los recursos administrativos, en tiempo hábil, y si estos plazos hubieran transcurrido, a través del cauce de la revisión de oficio que permite a la Administración revisar los actos en los casos de nulidad de pleno derecho sin acudir a los Tribunales de Justicia (217 LGT 58/2003) o mediante el recurso extraordinario de revisión. Dado que se trata de un procedimiento que incide sobre la firmeza de un acto administrativo debe aplicarse con especial rigor tal como ha declarado la sentencia del Tribunal Supremo de 18 diciembre 2007, que, remitiéndose a las sentencias de 19 de diciembre de 2001 y 27 de diciembre de 2006, hace hincapié en "el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía" y por lo tanto no todos los posibles vicios alegables en vía ordinaria de recurso son relevantes sino sólo los específicamente recogidos en la Ley.

Este criterio se reitera en la sentencia de 14 de noviembre de 2011 que señala "es un recurso excepcional que, aparte de una interpretación estricta de los motivos invocados - sólo los enumerados en dicho precepto -, impide examinar cuestiones que debieron invocarse en la vía de los recursos ordinarios o en el jurisdiccional contra el acto que puso fin a la vía administrativa, pues lo contrario atentaría contra la seguridad jurídica, dejando en suspensión dicha firmeza de los actos administrativos, a la vez que permitiría soslayar la vía de los recursos ordinarios, por lo que no cabe la admisión de argumento alguno de los contenidos en la demanda que suponga el examen, más allá de los motivos específicos invocados en el recurso extraordinario, de la concurrencia de otras posibles circunstancias que pudieran afectar a la situación de los recurrentes en este tipo de recursos".

En este caso la causa invocada es la prevista en el artículo 244.1 a) de Ley 58/2003 General Tributaria que establece que

"1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido".

Tal como señala el TEAC y comparte el Abogado del Estado las facturas rectificativas no pueden ser considerados como un documento que evidencien un error cometido por la Administración ya que en 2007 cuando se regulariza el IVA del año 2005, las facturas del año 2005 que documentaban las operaciones que originaban el derecho a deducir eran incompletas e imprecisas en cuanto a los servicios prestados y por ello se minoró el importe de las cuotas deducidas por el sujeto pasivo. La propia Ley del IVA regula el supuesto específico de rectificación de facturas y su incidencia en el derecho a la deducción señalando el artículo 97.2 de la Ley 37/92 que el derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el periodo impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes. Por tanto de haberse aportado las facturas rectificadas correspondientes al ejercicio 2005 al procedimiento de comprobación limitada realizado en el año 2007 tampoco hubieran dado lugar a una liquidación en otros sentido ya que de acuerdo con el artículo 97.dos de la Ley 37/92 del Impuesto sobre el Valor Añadido, el derecho a la deducción de dichas cuotas, sólo puede admitirse, de cumplir todos los requisitos establecidos en la normativa, en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dichos documentos o en los siguientes.>

En el presente caso se trata del IVMDH y no del IVA y no existe una liquidación provisional de la AEAT, sino una resolución que desestima un procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante rectificación de autoliquidación, pero se entiende que la conclusión debe ser similar. En efecto, en este caso concreto no cabe sino reiterar lo señalado por este Tribunal, entre otras, en sus resoluciones RG: 9733/2015, de 28 de septiembre de 2018 y RG: 430/2016, de 29 de enero de 2019, las facturas rectificativas no reúnen los requisitos exigidos en el apartado 1º, letra a) del artículo 244 de la Ley General Tributaria puesto que no se trata de documentos de valor esencial posteriores al acto de resolución o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo.

Hay que tener en cuenta que no constituyen documentos de valor esencial aquellos que pudieron y debieron presentarse en el procedimiento tributario correspondiente por encontrarse en posesión del contribuyente ni aquellos que pudieron aportarse por él previa solicitud al órgano correspondiente.

En realidad lo que se pretende con el recurso presentado es que, una vez pasado el plazo del recurso ordinario, se vuelva a examinar el fondo del asunto, pero el recurso extraordinario de revisión no está configurado como una nueva instancia de recurso tras los recursos ordinarios, sino que como indica su nombre es un recurso extraordinario de revisión previsto cuando concurren determinadas circunstancias, que se interpretan taxativamente, como señala el Tribunal Supremo desde hace tiempo en su jurisprudencia. Así, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo ya expuso en su sentencia de 26 de septiembre de 1988 que:

"Como tiene dicho el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de octubre de 1984, dada la naturaleza de extraordinario del recurso de revisión, han de examinarse con estricto rigor los elementos determinantes del mismo, limitando su alcance a los casos taxativamente señalados por la Ley y al contenido de los mismos, sin que sea lícito ampliarlos ni en su número ni en su significado por interpretación o consideraciones de tipo subjetivo".

Esto refuerza la conclusión de inadmisión del presente recurso extraordinario de revisión, sin que resulte pertinente entrar a conocer de la cuestión de fondo propuesta, toda vez que no se ha alegado de forma expresa ninguna de las circunstancias del artículo 244.1 de la LGT e, incluso, si se entendiera que se trataba de apoyar la circunstancia de la letra a), las facturas rectificativas no pueden considerarse documentos esenciales a efectos de la citada circunstancia.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DECLARAR LA INADMISIBILIDAD del presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.