



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/04917/2017/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **17/07/2020**

Asunto:

Recurso extraordinario de revisión. Documentos de valor esencial: no lo es la solicitud de rectificación del modelo 180 presentada por el arrendatario a la AEAT, con posterioridad a la firmeza de la liquidación al arrendador.

Criterio:

No constituye un documento de valor esencial a efectos de la circunstancia de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT en un recurso extraordinario de revisión la solicitud de rectificación del modelo 180 presentada por el arrendatario a la AEAT, con posterioridad a la firmeza de la liquidación al arrendador, minorando el importe de los pagos efectuados a dicho arrendador, pues no se trata de un documento que "aparezca", sino que ha sido realizado o elaborado a instancia del interesado.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
244.1.a)

Conceptos:

Arrendamiento/alquiler
Declaraciones informativas
Documentos
Modificación
Rectificación
Recurso extraordinario de revisión

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

PLENO

FECHA: 17 de julio de 2020

RECURSO: 00-04917-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: EXTRAORDINARIO DE REVISION

RECURRENTE: **X Z, SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - 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 21/09/2017 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso extraordinario de revisión, interpuesto en 04/09/2017 contra la liquidación provisional de fecha 10-11-2016 (notificada el 14-11-2016) dictada por la Administración de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referencia ..., concepto IVA, ejercicio 2015, periodos 1T, 2T, 3T y 4T, importe a pagar 8.270,08 euros.

La citada liquidación provisional tuvo su origen en un procedimiento de comprobación limitada iniciado mediante propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones de 17-10-2016 (notificada el 19-10-2016), sin que se realizaran alegaciones por la entidad. Tampoco consta que tras la notificación de la liquidación se interpusiera en plazo recurso ordinario (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa).

SEGUNDO.- En el recurso extraordinario de revisión, en base al artículo 125 de la Ley 39/2015 en relación con el artículo 221 de la Ley 58/2003 referido a ingresos indebidos, se alega que tiene en su poder documentos de valor esencial que evidencian el error cometido en la liquidación y que el recurso se interpone en el plazo de tres meses desde el conocimiento de los documentos. Así, uno de sus arrendatarios (**Y R K SL**) presentó un modelo 180 del ejercicio 2015 con un error y, en base a dicho error, la entidad recurrente declaró un importe de 99.300,00 euros en vez del importe de 59.300,00 euros correcto. En fecha 01-09-2017 después de mucho insistir a la entidad arrendataria para que modificase su modelo 180 de 2015 recibió copia de la rectificación del modelo 180 del citado ejercicio presentada a la AEAT en fecha 01-09-2017. Además, entre otros documentos, acompaña copia del certificado de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) referido a rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, fechado y sellado el 01-09-2017 y emitido por la entidad arrendataria.

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 concorra 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 125 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Común de las Administraciones Públicas (LPACAP). Sin embargo, la regulación del recurso extraordinario de revisión tributario 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 tributario existe regulación específica en el citado precepto de la LGT y en su desarrollo reglamentario. Además, la Disposición Adicional Primera de la LPACAP establece lo siguiente:

"1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se registrarán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

- a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa (...)"

Procede, por tanto acudir a la normativa administrativa especial contenida, al respecto, en el repetido artículo 244 de la LGT.

Aclarado lo anterior, cabe señalar que la circunstancia prevista en el artículo 125.1.b) de la LPACAP (que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencian el error de la resolución recurrida), con idéntica redacción al previo artículo 111.1.1ª de la Ley 30/1992, tiene equivalente en el artículo 244.1.a) de la LGT, aunque la redacción sea algo diferente, por lo que se examinará si concurre la circunstancia contemplada en la citada letra a), 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.

Resulta claro que el acto impugnado es firme como exige el apartado 1 del artículo 244 de la LGT porque se notificó el 14-11-2016 y no consta que se haya presentado ningún recurso, así como también es claro que el presente recurso se ha presentado en el plazo de tres meses desde el conocimiento de los documentos como exige el apartado 5 del mismo artículo 244 de la LGT. En efecto, aunque no consta la fecha de conocimiento del documento, no ha transcurrido dicho plazo desde la fecha de presentación a la AEAT por el arrendatario de la rectificación del modelo 180 (01-09-2019) hasta la interposición por el arrendador de este recurso (04-09-2019).

QUINTO.- El documento de valor esencial posterior a la liquidación impugnada es la modificación del modelo 180, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de determinadas rentas procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos correspondiente al IRPF, IS e IRNR, en que modifica por la entidad **Y R K SL**, arrendataria de un bien inmueble urbano, la base de retenciones e ingresos a cuenta del arrendamiento y las retenciones calculadas.

Este TEAC ha mantenido a lo largo del tiempo diversos criterios acerca de si constituye un documento de valor esencial, a los efectos de la circunstancia de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT de un contribuyente al que se practicó una liquidación que ha adquirido firmeza, la rectificación de los modelos presentada por otro obligado tributario. En el caso concreto del presente recurso extraordinario de revisión se trata del modelo 180, pero también pueden ser otros modelos, como el modelo 190, que fue examinado en la resolución de 03-11-2011 RG 00-05497-2010, que inadmitió el recurso presentado porque no podía considerarse que la modificación del citado modelo presentado por otro obligado tributario y referido al contribuyente cumpliera los requisitos exigidos por el precepto legal.

Las modificaciones de los modelos presentados por otro obligado tributario no pueden considerarse documentos que "aparezcan" de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores a los actos recurridos y que evidencien el error cometido, pues no sólo no consta que la AEAT las haya contrastado o comprobado, sino que han sido realizados e a instancia de quien interpone el presente recurso extraordinario de revisión. En el presente caso, la entidad recurrente reconoce que se puso en comunicación con el otro obligado tributario para que realizara la modificación.

En efecto, no puede entenderse que aparece un documento, sino que se crea, cuando a instancia del interesado se realiza un documento o una certificación sobre circunstancias de hecho que ya constaban con anterioridad al acto administrativo que se pretende revisar, como señala este TEAC de forma reiterada. Así, entre otras muchas, en la resolución de 02-04-2008 RG 00-02744-2006. Por ello, en estos casos debe declararse inadmisibles el recurso pues el remedio excepcional y extraordinario que constituye el recurso extraordinario de revisión no debe ser utilizado para reabrir vías de impugnación que quedaron cerradas por inactividad del interesado que dejó transcurrir el plazo habilitado para la impugnación del acto.

En este sentido la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 21-01-2010 (recurso de casación nº 7288/03) señala:

Pero tampoco el resto de los documentos pueden ser considerados idóneos a los efectos del recurso extraordinario de revisión. En primer lugar, es claro que todos ellos 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. Así, en la citada Sentencia de 9 de octubre de 2007, ya citada, la Sección Quinta coincidía con la Sala de instancia en que no se daban los requisitos del art. 118.1.2º de la LRJAP y PAC porque el documento que invocaba la actora «ha[bía] aparecido (porque estuviere perdido u oculto) sino que se ha[bía] elaborado a petición de parte»; en particular, destaca la «ausencia de espontaneidad en su aparición, por cuanto se est[aba] en presencia de una aparición forzada o buscada» de documentos (FD Tercero). En la misma línea, en la Sentencia de la Sección Octava de 8 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 223/2006), se ponía el acento en la necesidad de que «"aparezcan" documentos» (FD Segundo); y, en fin, en la Sentencia de la Sección Cuarta de 22 de mayo de 2005 (rec. cas. núm. 4106/2007), se señalaba que «como con todo acierto mantuvo la Sentencia en el supuesto que enjuiciaba no se estaba en esta situación, puesto que el documento aportado aún siendo posterior al momento de la resolución, no había aparecido sino que había sido elaborado unos meses antes a instancia de la recurrente» (FD Tercero).

Más recientemente, la sentencia de 30-12-2019, recurso 289/2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Sexta, precisamente sobre un error cometido en un modelo presentado a la AEAT por otro obligado tributario (en concreto el modelo 180) que afectaba a quien interpuso el recurso extraordinario de revisión, expresa lo siguiente:

<Afirma la entidad recurrente que concurre el supuesto del apartado a), y que tiene el carácter de documento esencial, a estos efectos, la certificación expedida el 23 de junio de 2014 por FO... S.L. mediante la cual dicha entidad, a solicitud de la recurrente, hacía constar que el arrendador durante el periodo de arrendamiento del inmueble en cuestión fue D. ..., siendo la actora la encargada de remitir los recibos pese a lo cual se declaró por el error en el correspondiente modelo 180 que la renta la percibía y la retención la practicaba FI..., S.L.

Sin embargo, es evidente que lo que requiere la LGT para posibilitar la revisión es que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos, o que resultaran de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido, siendo así que el que presenta la entidad actora en este caso no tiene ese carácter pues se trata de un documento elaborado con posterioridad con el fin de subsanar una equivocación.

No puede considerarse, por lo tanto, un documento aparecido, o de imposible aportación al tiempo de dictarse la resolución recurrida. Y es que la afirmación que hace FI... de que le fue imposible aportarlo antes no tiene otro sustrato probatorio que su mera alegación -se refiere la demanda a la "... labor de indagación de su localización, contacto y justificación del error de imputación" que habría realizado para obtener el certificado, pero sin proponer siquiera prueba al respecto en el momento procesalmente oportuno para hacerlo-.

Como decíamos en sentencia de 27 de abril de 2015, recurso núm. 296/2014:

"El carácter extraordinario del recurso de revisión exige, como se ha dicho, una interpretación estricta de la concurrencia de los requisitos tasados y excepcionales que abren la revisión de actos firmes.

Poco más cabe añadir a las anteriores consideraciones generales que hemos hecho, así como a la respuesta que da el TEAC para inadmitir el recurso extraordinario de revisión.

Entre aquellos motivos se encuentra el aducido por la demandante, consistente en que, una vez firme el acto cuya revisión se pretende, aparezcan documentos de valor esencial para resolver la reclamación, ignorados al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente.

La revisión basada en un documento recobrado exige que: (a) haya sido recuperado con posterioridad al momento en que venció la posibilidad de aportarlos en el procedimiento; (b) sea anterior a la fecha del acto firme cuya revisión se pretende e ignorado a la sazón o, sabiéndose de su existencia, fuese entonces de imposible aportación; y (c) resulte decisivo para resolver la controversia, en el sentido de que, inicialmente apreciado, se infiera que, de haber sido presentado, la decisión administrativa hubiera sido otra. Ni qué decir tiene que recaer sobre quien pide la revisión la carga de probar las circunstancias fácticas que la justifican.

La Sala considera, a la luz de la exégesis expuesta, que la pretensión de revisión de la recurrente no se atiene a las exigencias de este remedio excepcional, por lo que la inadmisión acordada por el TEAC en la resolución objeto de este recurso debe confirmarse. En efecto, lo que ha ocurrido es que la extemporaneidad del recurso interpuesto en su día ha dado lugar al intento por esta vía de conseguir lo que hubiera podido prosperar, en su caso, por los cauces ordinarios, sin que quepa abrir esta vía excepcional en un supuesto como este pues, por un lado, supondría obviar la vía propia ordinaria para combatir la liquidación reseñada y, por otro lado, significaría desnaturalizar una vía excepcional y extraordinaria prevista solo para supuestos extraordinarios, lo que no es el caso. En definitiva, la resolución invocada no tiene encaje en el motivo tasado y estricto que exige el artículo 244.1.a) para abrir el cauce de un recurso extraordinario como es el de revisión".

Y es que, argumentamos también en la referida sentencia, "No cabe, en consecuencia con lo expuesto, apreciar la concurrencia del supuesto del artículo 244.1.a) de la LGT para que haya lugar a la admisión del recurso extraordinario de revisión, por lo que ha de ser desestimado el presente recurso. La vía extraordinaria se ha intentado utilizar únicamente para revertir los efectos de la extemporaneidad de la impugnación por los cauces ordinarios. En términos similares, sobre el alcance del recurso extraordinario de revisión, se ha pronunciado esta Sala en Sentencias de 13 de mayo de 2008 -recurso 83/05 - de la Sección Segunda -, 30 de junio de 2010 -recurso 266/09- de la Sección Cuarta - y 16 de mayo de 2011 -recurso 693/09 - y 29 de septiembre de 2014 -recurso 3/14- de esta Sección Séptima , entre otras".

En definitiva, el supuesto error que aduce la recurrente en ningún caso posibilita la vía del recurso extraordinario de revisión mediante la mera aportación, en fecha posterior, del modelo correspondiente en el que se consignen los datos correctos.>

Ademas, en el caso concreto tampoco podría entenderse que el documento hubiera sido de imposible aportación previa, pues la entidad tuvo una actitud pasiva durante el procedimiento de comprobación, sin tratar de ponerse en comunicación con otros obligados tributarios que proporcionaron datos a la AEAT. Tampoco, lo que hubiera sido más fácil, realizó alegaciones a la propuesta de liquidación, ni siquiera en las que argumentara la inexactitud de los datos para que la AEAT, en base al artículo 108.4 de la LGT, contrastara los datos procedentes de declaraciones de otros obligados tributarios. Así mismo, no consta que contra la liquidación provisional interpusiera en plazo un recurso ordinario (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa).

Igual ocurre, por las mismas razones expuestas, con la copia del certificado de retenciones a cuenta del IRPF, IS e IRNR referido a rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, fechado y sellado el 01-09-2017 y emitido por la entidad arrendataria.

Por tanto, los documentos aportados no cumplen las exigencias previstas en la circunstancia de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT, pues no quedan amparados por este remedio excepcional y extraordinario que constituye el recurso de revisión, que no debe ser utilizado para reabrir vías de impugnación que quedaron cerradas por inactividad del interesado y por haber dejado transcurrir el plazo habilitado para la impugnación de la liquidación, lo que lleva a inadmitir el presente recurso.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DECLARAR LA INADMISIBILIDAD del presente recurso.