



Aportación en sede de revisión de nuevos documentos no presentados ante la AEAT en fase de investigación o inspección.

Nuria Nicolau

Socia

nuria.nicolau@cuatrecasas.com

Irene Álvarez

Asociada

irene.alvarez@cuatrecasas.com

Resumen:

El Tribunal Supremo confirma la posibilidad de aportar en sede de revisión, ya sea mediante un recurso de reposición, una reclamación económico-administrativa, o un recurso contencioso-administrativo, nuevas pruebas o documentos que, aunque fueron requeridos, no fueron aportadas por el contribuyente ante la AEAT en el procedimiento de investigación (gestión o inspección) correspondiente.

Reseña:

I. Antecedentes.

En los últimos tiempos se ha debatido intensamente acerca de la posibilidad de admitir en sede de revisión —ya sea en recurso de reposición ante el mismo órgano administrativo, en reclamación económico-administrativa, o en recurso contencioso-administrativo— la entrega o presentación de pruebas no entregadas en el procedimiento de comprobación o inspección inicial.

Con la tesis de distinguir entre las funciones comprobadoras y revisoras de los distintos órganos, la administración tributaria ha sido muy reacia a la hora de admitir estas nuevas pruebas, criterio que ha seguido hasta la fecha tanto el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) como algunos Tribunales de Justicia.

En el supuesto de autos resuelto por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) (LA LEY 27300/2017), una sociedad francesa dedicada a la distribución de productos de perfumería, cosmética e higiene personal, que en el ejercicio 2008 tenía la condición de no establecida en el territorio de aplicación del IVA, soportó, con ocasión del desarrollo de su actividad económica, cuotas de IVA en España repercutidas por un proveedor establecido en el territorio de aplicación del IVA.



Al amparo de lo establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), que regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en territorio de aplicación del impuesto, la sociedad solicitó la devolución de las cuotas soportadas. Sin embargo, dicha devolución fue desestimada al entender la Administración que no se había acreditado, pese a haber sido requerida para ello, si la sociedad había realizado actividades de exportación o entregas intracomunitarias durante el año 2008, por lo que no quedaba demostrado su derecho a obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas.

A la vista de la denegación de la devolución solicitada, la sociedad presentó un recurso de reposición ante el mismo órgano administrativo, en el que acreditó la procedencia de la devolución instada, aportando la documentación requerida en el procedimiento de gestión previo. Pero dicho recurso de reposición fue desestimado por considerar la Administración que tal derecho no se había acreditado, en el momento procesal oportuno. Es decir, durante el procedimiento de comprobación donde se le había requerido para ello.

Disconforme con la resolución del recurso de reposición de referencia, la sociedad interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue desestimada con base en los mismos motivos esgrimidos por la Administración en la resolución del recurso de reposición.

Contra la resolución del TEAC, la sociedad formuló recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, alegando, en esencia, que la acreditación en sede de reposición de las cuestiones planteadas por la Administración, es plenamente válida.

La Audiencia Nacional, sin embargo, desestimó el recurso interpuesto mediante sentencia de 13 de octubre de 2015 (rec. 32/2013) (LA LEY 147901/2015) en la que concluyó que *“no cabe, en sede de revisión de la resolución impugnada, admitir el cumplimiento del requerimiento que se negó en sede de gestión, máxime tratándose de una aclaración que se pudo y se debió (porque fue requerido al efecto) aportar en momento procedimental oportuno, por cuanto otra cosa supondría dejar al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses”*.

El criterio manifestado por la Audiencia Nacional consiste en rechazar la aportación de documentación que ampare un derecho del contribuyente, en recurso de reposición, bajo el pretexto de que dicha documentación solamente puede aportarse en el procedimiento administrativo de aplicación de los tributos (de inspección o gestión) en que se haga valer dicho derecho, y en ningún caso en un momento posterior (ni en vía administrativa, ni económico-administrativa ni tampoco en vía judicial).

En desacuerdo con la sentencia de la Audiencia Nacional reproducida, la sociedad interpuso recurso de casación para unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, que fue estimado mediante sentencia de fecha 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) (LA LEY 27300/2017), en la que el Alto Tribunal zanjó las controversias existentes hasta el momento, y declaró que *“la doctrina del Tribunal Supremo en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión.”*



II. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina número 615/2016) (LA LEY 27300/2017).

En los últimos tiempos, tanto los Tribunales Económico-Administrativos, como algunos Tribunales de Justicia, han venido entendiendo que en fase de recurso no es posible aportar pruebas que, pudiendo haber sido aportadas ante la Administración, no fueron presentadas. Así, a juicio de algunos de nuestros Tribunales, una vez finalizada la fase de gestión o liquidación tributaria, no es posible abrir un nuevo periodo de prueba sobre cuestiones que pudieron haberse dirimido ante la Administración Tributaria.

Aunque el Tribunal Supremo ya se había mostrado contrario a dicha tesis en su sentencia de 24 de junio de 2015 (rec. 1936/2013) (LA LEY 94446/2015), el debate no habría quedado cerrado hasta la sentencia de 20 de abril de 2017 aquí analizada, en la que el Tribunal Supremo reconoce, de forma incontestable, que el rechazo de la prueba aportada por el contribuyente en sede de reposición, por entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, supone volver a una concepción meramente revisora de los procedimientos de revisión, que hace mucho tiempo que ha sido superada.

Como recuerda el Tribunal Supremo, el artículo 56.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) (LA LEY 2689/1998) establece que en la revisión en vía contencioso-administrativa es posible aportar tantas pruebas como convengan al recurrente, sin que sea posible inadmitirlas por el mero hecho de no haber sido presentadas ante la Administración. También en la vía económico-administrativa cabe aportar nuevas pruebas, como se desprende del artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), lo que lleva al Tribunal Supremo a afirmar que *“si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse. (...) Ningún sentido tendría que un mismo documento fuese tenido en cuenta en la vía judicial y no en sede de recurso de reposición”*.

Para reforzar su tesis, el Tribunal Supremo señala que el artículo 23.1 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 (LA LEY 843/2005), con ocasión de la regulación del recurso de reposición, contempla expresamente la posibilidad de aportar los documentos que sirvan de base a la pretensión desarrollada en el recurso, de lo que debe desprenderse la posibilidad de aportar nuevas pruebas.

Asimismo, el Alto Tribunal recuerda que el artículo 34.1.r) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) regula el derecho de los contribuyentes a aportar ante la Administración cualquier documentación que se estime conveniente y relevante para la resolución del procedimiento que se esté desarrollando, lo que entiende debe ser aplicable también al recurso de reposición.



Por todo ello, concluye que sí cabe en sede del recurso de reposición formulado ante la Administración Tributaria admitir documentación no aportada en sede de gestión o inspección, aun cuando dicha documentación hubiera sido expresamente requerida por la Administración. En definitiva, una buena noticia para los contribuyentes que no deben verse estrictamente encorsetados por lo que se aportó en el procedimiento de comprobación.

Aunque de la sentencia analizada parece desprenderse que idénticas consideraciones cabría hacer de la aportación de nuevas pruebas en el seno de una reclamación económico-administrativa, la *ratio decidendi* de la sentencia se circunscribe al recurso de reposición.

Precisamente sobre la aportación de nuevas pruebas en la vía económico-administrativa, el Tribunal Supremo ha admitido recientemente a trámite un recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Audiencia Nacional en fecha 22 de septiembre de 2016 (rec. 152/2013) (LA LEY 146816/2016) que, al igual que en el caso analizado, rechazaba la posibilidad de aportar documentos previamente requeridos por la Administración. En su auto de admisión, el Tribunal Supremo señala la necesidad de aclarar si, al amparo del artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), el administrado puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria.

Aunque no podemos asegurar el resultado de dicho recurso, la línea jurisprudencial que ha seguido el Alto Tribunal en las sentencias citadas nos permite anticipar una respuesta favorable al derecho a la tutela judicial efectiva, y que se materializa, entre otros, en el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los intereses y pretensiones del contribuyente, según proclama el artículo 24.2 de la Constitución.

Publicado en: Diario LA LEY, nº 9044, de 19 de septiembre de 2017, N° 9044, 19 de sep. de 2017, Editorial Wolters Kluwer.