

Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017

[Análisis de la RTEAC de 2 de noviembre de 2017, RG 483/2015](#)

Ángel Puerta Arrúe

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 sentó doctrina reconociendo la posibilidad de aportar pruebas en vía revisora aun cuando el obligado tributario se hubiera negado a aportarlas, pese a haber sido requerido para ello, en el procedimiento de aplicación de los tributos. La Resolución de 2 de noviembre de 2017 es la primera en la que el Tribunal Económico-Administrativo Central aborda esta cuestión después de publicarse la sentencia citada.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 615/2016 (NFJ066660), determinó en el supuesto por ella enjuiciado que la Administración tributaria debía haber tomado en consideración para su análisis la documentación que, con el fin de justificar su derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios no establecidos, había aportado el contribuyente al interponer el recurso de reposición frente a la denegación de su solicitud, documentación que, pese a haber sido requerido para ello, se había negado a aportar en el procedimiento de gestión.

La sentencia de instancia recurrida en casación había fundado su postura contraria a aceptar la prueba aportada con ocasión de la interposición del recurso de reposición en el artículo 112.1 de la Ley 30/1992, de aplicación supletoria a los procedimientos revisores en materia tributaria,

según el cual «no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho» (actual art. 118.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre). Señalaba la sentencia de instancia que la regla contenida en dicho precepto es la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la ley no ampara el abuso del derecho (art. 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal, principio que tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal. Aceptar la posibilidad de aportar documentos requeridos o aclaraciones solicitadas en este momento, dice la sentencia de instancia, convertiría al recurso de reposición en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

El Tribunal Supremo señala en su Sentencia de 20 de abril de 2017 que la tesis de la sentencia de instancia de que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración no puede ser sostenida hoy por hoy pues obedece a la concepción revisora del proceso contencioso en el sentido más estricto, posición que en este momento no puede ser mantenida porque lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado. Indica el Alto Tribunal que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que es un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aunque no quepa introducir cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa. Concluye el Tribunal Supremo que si en vía judicial está plenamente aceptada la posibilidad de aportar nuevas pruebas no presentadas en el procedimiento de gestión ni en la vía administrativa o económico-administrativa previa, que deben ser tenidas en cuenta a la hora de resolver, con mayor motivo debe aceptarse y ser tenida en cuenta tal documentación cuando se entrega al mismo órgano que la requirió en un primer momento. Ningún sentido tendría –dice la sentencia– que un mismo documento fuese tenido en cuenta en la vía judicial y no en sede de recurso de reposición.

La primera reacción, que conozcamos, a la citada sentencia del Tribunal Supremo está constituida por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–) cuyo análisis se realiza a continuación.

En la resolución del TEAC se plantea, como cuestión de fondo, si resulta aplicable a una sociedad residente en España la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. La Inspección de los Tributos, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, llega a la conclusión de que no, al no constar que dichas rentas hubiesen sido gravadas en el país del establecimiento permanente por un impuesto de naturaleza idén-

tica o similar al impuesto español de sociedades, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), ante quien se impugnó la liquidación en primera instancia, confirma la liquidación administrativa al no constar en el expediente de gestión ningún documento que justifique que el establecimiento permanente había sido gravado en relación con la actividad económica realizada en el país donde radica.

Recurrida en alzada la resolución del TEAR el obligado tributario aporta en ese momento certificado oficial expedido por las autoridades fiscales del país donde radica el establecimiento permanente de la sociedad acreditativo de la presentación del impuesto de naturaleza equivalente al impuesto español de sociedades así como del importe satisfecho. El TEAC estima el recurso al considerar acreditada la pretensión del interesado sin necesidad de ulteriores investigaciones.

2. DOCTRINA DEL TEAC

Antes de entrar a examinar el criterio que emana de la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017, es necesario recordar la doctrina que aquel venía sosteniendo sobre el momento temporal de aportación de pruebas hasta la publicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, doctrina que podría sintetizarse del modo que se señala a continuación.

Con carácter general y salvo circunstancias excepcionales, las pruebas en defensa de sus pretensiones han de ser aportadas por el obligado tributario en el seno del propio procedimiento de aplicación de los tributos. Así lo reconoce, a título de ejemplo, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2011 (RG 2722/2009 –NFJ044384–).

Como circunstancias excepcionales que permitían la aportación de pruebas más allá del límite temporal del propio procedimiento de aplicación de los tributos, contemplaba el TEAC la imposibilidad material u objetiva para su aportación en el momento procedimental previsto o la imposibilidad subjetiva motivada por un defectuoso o impreciso requerimiento administrativo que impedía al interesado conocer desde un primer momento la prueba concreta que la Administración le requería para justificar un determinado hecho.

Así, sobre la imposibilidad objetiva, puede citarse la Resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–) que señala que, en tal supuesto, debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados.

Por su parte, respecto de la imposibilidad subjetiva en la aportación de pruebas como consecuencia de requerimientos de información formulados en términos genéricos o imprecisos, cabe citar la Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 (RG 761/2012 –NFJ054012–), que acepta que se aporten pruebas en vía revisora precisamente por tal motivo y para evitar la indefensión del obligado tributario.

Es importante señalar, no obstante, que la aportación de pruebas en vía de revisión cuando concurren circunstancias excepcionales como puede ser una imposibilidad objetiva o subjetiva debía atemperarse en todo caso, según la postura del TEAC, por el hecho de que los órganos de revisión no son órganos de comprobación e investigación, razón por la cual no deben asumir unas competencias que son propias de los órganos de aplicación de los tributos. A esta circunstancia se alude también en la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–).

Pues bien, con estos antecedentes, la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–) que comentamos, tras hacerse eco de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016 –NFJ066660–) en la que –dice– «se ha matizado la posibilidad de aportación de prueba una vez concluido el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado», concluye que tal aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el tribunal económico-administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Señala seguidamente el TEAC que «Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del tribunal económico-administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc.; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe».

Puede observarse que el TEAC acata la doctrina derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 al aceptar la posibilidad de aportación en vía de recurso de alzada de pruebas que no fueron aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos ni en la primera instancia económico-administrativa. Adviértase, en este sentido, que el motivo de dicha aceptación no es que las pruebas (certificados de las autoridades fiscales suizas) hubieran sido de imposible aportación objetiva o subjetiva durante el procedimiento de aplicación de los tributos¹, situación esta que ya el TEAC venía asumiendo como determinante de la posibilidad de aceptación de pruebas no aportadas en vía administrativa. El TEAC acepta, pues, con base en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, que puedan aportarse pruebas en vía revisora que el obligado tributario se negó a aportar durante el procedimiento de aplicación de los tributos sin causa justificada.

¹ En la resolución del TEAC no se alude en ningún momento a que la falta de aportación de los certificados en el procedimiento de comprobación limitada obedeciera a una imposibilidad material de disponer de los mismos en aquel momento o a una imposibilidad subjetiva derivada de un defectuoso o impreciso requerimiento administrativo que impidiera al obligado tributario conocer realmente la prueba concreta que se le solicitaba para justificar la exención de las rentas obtenidas por medio del establecimiento permanente en Suiza.

Ahora bien, el TEAC atempera el alcance de dicha posibilidad de aportación de pruebas conforme a la postura que tradicionalmente venía manteniendo sobre las funciones propias de los órganos revisores, que no están llamados a suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a los órganos de aplicación de los tributos, dando a entender que solo se admitirán en vía revisora aquellas pruebas no aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos que acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del órgano revisor lo que en dicho procedimiento no quedó acreditado.

En el caso examinado en la resolución que comentamos, el TEAC acepta la prueba aportada por el obligado tributario con ocasión de la interposición del recurso de alzada toda vez que «la documentación aportada por el interesado en el presente recurso de alzada acredita sin requerir mayor investigación por parte del tribunal, lo que en el procedimiento seguido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria no resultó acreditado (el establecimiento permanente sito en Suiza fue gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades), debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como señalamos más arriba, el TEAC acata, sin mayores comentarios, la doctrina derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 y acepta las pruebas que el obligado tributario no quiso aportar en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos. De este modo supera su doctrina anterior conforme a la cual cuando no concurrían circunstancias excepcionales que impedian al interesado aportar en el procedimiento de aplicación de los tributos las pruebas que le habían sido solicitadas, no cabía aceptarlas en fase de revisión. El TEAC acepta en principio, por tanto, conforme a la doctrina emanada de la sentencia citada, la posibilidad de entrar a valorar unas pruebas que no fueron aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos sin causa justificada. Dicho de otra manera, no las inadmite por haberse presentado fuera del momento procedimental oportuno.

Pero condiciona la aceptación de tales pruebas al hecho de que acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del órgano revisor lo que en dicho procedimiento no quedó acreditado. Tal circunstancia concurre en el caso examinado, puesto que la aportación con ocasión de la interposición del recurso de alzada del certificado emitido por las autoridades suizas acredita definitivamente y sin necesidad de ulteriores comprobaciones o investigaciones la tributación del establecimiento permanente por un impuesto similar al de sociedades español y, por ende, la exención de sus rentas en España.

Compartimos la conclusión del TEAC al aceptar la prueba y estimar el recurso. Entendemos, en efecto, que otra solución no habría sido posible a la vista de la doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, sin perjuicio de que dicha sentencia sea merecedora en nuestra opinión de algunas críticas por las consecuencias negativas que de ella pudieran derivarse, a saber, el aumento del abuso procesal y el menoscabo de la actividad de los órganos encargados de la aplicación de los tributos (Puerta Arrúe, 2017).

Pero más allá del supuesto concreto examinado en la Resolución de 2 de noviembre de 2017 y de la solución adoptada, que compartimos, dicha resolución invita a preguntarse cuál sería la postura del TEAC en aquellos casos en los que la prueba aportada en vía revisora no acreditara de modo completo y por sí misma lo que no quedó acreditado en el procedimiento de aplicación de los tributos, es decir, cuando fuese necesaria una ulterior actividad investigadora.

A nuestro juicio, cabrían dos posibilidades. La primera es que el órgano revisor aceptara valorar la prueba conforme a la doctrina del Tribunal Supremo derivada de su Sentencia de 20 de abril de 2017 y la rechazara por insuficiente a la vista de que requiere el desarrollo de ulteriores investigaciones que no competen al órgano revisor. La segunda es que el órgano revisor aceptara la prueba conforme a la doctrina del Tribunal Supremo señalada y dado que exige ulteriores investigaciones que no competen al órgano revisor ordenase la retroacción de actuaciones a fin de que en último término fuese el órgano de aplicación de los tributos quien las llevase a cabo dictando la nueva liquidación que resultase de ellas.

En nuestra opinión, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo que se deriva de la Sentencia de 20 de abril de 2017, el órgano revisor habría de entrar siempre a valorar la prueba aportada por el obligado tributario en fase revisora aunque no concurrieran circunstancias excepcionales que justificaran su no aportación en el procedimiento de aplicación de los tributos y, como resultado de dicha valoración, debería estimar la pretensión del interesado si la prueba acreditara de modo directo y por sí misma lo que no quedó acreditado en aquel procedimiento, o desestimarla por insuficiencia de prueba si se requirieran ulteriores investigaciones, sobre la base de que estas últimas no son competencia del órgano revisor². Y es que, como tiene señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la retroacción de actuaciones solo procede cuando concurre un defecto formal determinante de la indefensión del obligado tributario, circunstancia que no concurriría en los casos citados. Esta solución: a) respetaría las funciones propias de cada uno de los órganos implicados, el de aplicación de los tributos y el de revisión; b) no desconocería tampoco el derecho a la tutela efectiva de los intereses del obligado tributario, al entrar a valorar las pruebas aportadas en vía revisora; c) evitaría hacer de mejor condición al contribuyente que no co-

² La posibilidad de aportar en todo caso en vía revisora pruebas que el interesado no quiso aportar en el procedimiento de aplicación de los tributos pese a haber sido requerido para ello, reconocida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, debe entenderse referida únicamente a aquellos casos en que las pruebas conciernen a las pretensiones ejercitadas por aquel en el propio procedimiento de aplicación de los tributos. Lo que no cabe es que el interesado en fase revisora sostenga pretensiones nuevas que no fueron formuladas en el procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que en este caso las pruebas que pudieran aportarse ante el órgano revisor no solo podrían sino que deberían inadmitirse por este. Así lo dispone, en efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014 (rec. casación 1596/2012 –NFJ056239–), a tenor de la cual lo alegado en vía económico-administrativa no era un «asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto».

laborara con el órgano de aplicación de los tributos, al incurrir en un mayor riesgo de no poder acreditar finalmente su pretensión, y d) impediría la adopción de soluciones irracionales como la que supondría ordenar, varios años después, a los órganos de aplicación de los tributos realizar actuaciones que no pudieron hacer en su día simplemente por la negativa del obligado tributario a aportar unas pruebas que le fueron requeridas y que no quiso aportar³.

Referencias bibliográficas

Puerta Arrúe, A. (septiembre 2017). La aportación de pruebas en vía de revisión y el abuso procesal. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (Recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016). *Quincena Fiscal. Número especial*.

³ Cabe citar aquí la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012, dictada en el recurso de casación 3421/2010 (NFJ048044), concerniente a una liquidación por el impuesto sobre sociedades en la que se regularizan gastos y deducciones porque el obligado tributario no aporta justificación y en la que el Tribunal Supremo rechaza la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues afirma que el carácter revisor de la jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones. Concluye la sentencia, por tanto, con que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial y, a la luz de las circunstancias específicas del caso y para no causar indefensión a las partes, ordena la sentencia la retroacción de actuaciones a la vía administrativa para que la Inspección proceda a la valoración de las nuevas pruebas admitidas en vía judicial, en relación con los gastos controvertidos y con las deducciones cuestionadas en el proceso, antes de la práctica de la nueva liquidación. Pues bien, uno de los votos particulares formulados calificaba como extravagante el resultado al que conducía el fallo de la sentencia toda vez que «conforme al fallo de la sentencia de la que discrepo, se ordena que la Inspección valore a los efectos de la deducción de los gastos, la documentación presentada en vía judicial, esto es, la Inspección requirió una documentación a la entidad recurrente sin que esta la aportara en el momento, a mi juicio, procedimentalmente adecuado, y quince años más tarde se le ordena que valore unos documentos que si no fueron valorados en su día fue por la resistencia de la parte recurrente a aportarlos no atendiendo al requerimiento realizado». El segundo voto particular formulado dice que «la lógica de la tesis de la mayoría, que da por válida la aportación de documentos referidos a nuevos gastos, no contemplados por la Inspección ni por el TEAC porque se los reservó la recurrente hasta la vía jurisdiccional, debería llevar, en todo caso, a la valoración de aquellos por el tribunal, no a la retroacción de actuaciones para una consideración por la Administración, que esta no pudo hacer en su momento como consecuencia de la actuación de la recurrente».