

Procedimiento de revisión de los tributos e improcedencia de aportación de pruebas en vía económico-administrativa

Comentario a la STS de 10 de septiembre de 2018¹

Javier Fernández-Corredor Sánchez-Diezma

Magistrado

Letrado del Consejo General del Poder Judicial

(Jefe de la Sección de Recursos)

EXTRACTO

En esta trascendental sentencia, el Tribunal Supremo viene a poner fin a una práctica común de los tribunales económico-administrativos españoles en virtud de la cual rechazaban la posibilidad de aportar documentación y pruebas en el seno del procedimiento económico-administrativo, cuando los mismos no se habían hecho valer en el procedimiento de aplicación de los tributos, origen de la reclamación económico-administrativa. De esta manera el Alto Tribunal afirma la posibilidad de presentación ante dichos tribunales de aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, siendo así que el órgano de revisión no puede dejar de valorar, con carácter general, al adoptar su resolución, tales elementos probatorios.

Palabras clave: revisión en vía administrativa; reclamaciones económico-administrativas.

Fecha de entrada: 11-10-2018 / Fecha de aceptación: 24-10-2018

¹ Véase el texto de esta sentencia en www.civil-mercantil.com (selección de jurisprudencia de Derecho Administrativo del 1 al 15 de octubre de 2018).

Vamos a abordar a través del presente comentario una cuestión novedosa que el Tribunal Supremo ha instaurado en el seno del procedimiento económico-administrativo que, si bien se enmarca formalmente en el ámbito tributario, también es cierto que la doctrina sentada excede estrictamente de este campo para situarse en las posibilidades de defensa que tienen los administrados en la fase de revisión administrativa.

Nos situamos en el año 2013 cuando el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) desestima una serie de reclamaciones económico-administrativas interpuestas por una mercantil y cuyo objeto eran unos acuerdos de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, denegando unas solicitudes de devolución de cuotas del IVA, soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Esta mercantil decide residenciar la cuestión en la jurisdicción contencioso-administrativa, siendo competente para su conocimiento la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Ya desde un comienzo de la controversia se aprecia que el «nudo gordiano» sobre el que va a pivotar el recurso es una circunstancia muy concreta acaecida en la vía económico-administrativa. Y es que la recurrente, a fin de probar la procedencia de las devoluciones solicitadas, aportó junto con su escrito de alegaciones una extensa documentación consistente en facturas, contratos de arrendamiento financiero, certificados oficiales expedidos por autoridades alemanas y diversas declaraciones periódicas de IVA. Pues bien, la respuesta del TEAC a la aportación de dichos elementos probatorios no pudo ser más concluyente, siendo así que afirma la improcedencia de tal aportación, declarando que estas pruebas relevantes han de presentarse ante el órgano de gestión tributaria competente y no en el seno del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, manteniendo el criterio de que no es el momento procedimental oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de aplicación de los tributos. Precisar que la documentación aportada por la recurrente en vía económico-administrativa ya fue requerida en su momento por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, siendo la respuesta de la mercantil dar en un primer momento la llamada por respuesta y en un momento ulterior presentarla de manera insuficiente.

Se apoya la Audiencia Nacional, a fin de ratificar lo acordado por el TEAC, en lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT cuando prevé que en los procedimientos de aplicación de los tri-

butos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, precepto que ha sido interpretado por la doctrina jurisprudencial en el sentido que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor y en este sentido. Debe precisarse que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos.

Por su parte en la vía económico-administrativa, según la propia jurisprudencia, rige el principio de «interés» en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción o presunción. Además, y esto es muy relevante, para que pueda operar la efectividad de la devolución de un IVA soportado, no solo cabe exigir la observancia de un elemento material –existencia del propio derecho–, sino también formal consistente en acreditar la realidad de la operación, siendo así que ambos requisitos han de darse de manera simultánea para poder hacerse acreedor de la devolución solicitada.

Aplicando esta doctrina al supuesto que nos ocupa, la Audiencia Nacional ratifica el rechazo probatorio acordado por el TEAC, ya que el cumplimiento defectuoso por parte de la empresa a la hora de aportar ante la Oficina de Gestión las facturas, el detalle de sus operaciones, así como el destino de los bienes y servicios adquiridos, impidió a dicha oficina resolver sobre la procedencia o no de dicha devolución, al no poder comprobar y determinar el derecho de la empresa y el concreto importe a devolver, pese a contar en el expediente con documentación al respecto.

También se pone de manifiesto la actitud «rebelde» de la empresa. Y es que cuando presentó recurso de reposición, la Oficina de Gestión le volvió a requerir la documentación precisa para poder acceder a la devolución, de manera que ante la insuficiencia de la documentación aportada se desestimó dicho recurso.

Es por ello que se le reproche que en vía económico-administrativa observara el cumplimiento de la aportación de documentación probatoria, pues cuando lo pudo y era procedente hacerlo, no lo hizo, debiendo impedirse dejar a la propia voluntad de los administrados la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses, llegando a calificar la Audiencia Nacional que el admitir lo que pretenda la empresa supone un abuso de derecho, en este caso, procesal, pues su actitud lo que provoca es que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, 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.

Todo lo expuesto hasta el momento viene a defender una tesis tradicional y es que en todo caso hay que impedir que una reclamación económico-administrativa se convierta 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. En definitiva, la Audiencia Nacional desestima el recurso.

La empresa disconforme con este fallo prepara e interpone recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, invocando como normas sustancialmente infringidas, en cuanto no se ha permitido aportar ni valorar pruebas en vía económico-administrativa, el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa. Asimismo, alude a numerosos preceptos de la Ley Jurisdiccional Contencioso-Administrativa en cuanto posibilitan la aportación de pruebas en el seno del proceso, así como a jurisprudencia relevante sobre la materia.

Por Auto de 3 de marzo de 2017, la Sección de Admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo tuvo por preparado el recurso de casación fijando como cuestión a resolver, revestida de interés casacional, la siguiente: determinar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 236 de la LGT, el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinado, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

Una peculiaridad de la resolución del presente recurso de casación es que el mismo requirió de la celebración de varias vistas orales, posibilidad que, aunque contemplada en el artículo 96.2 de la LRCA, no es frecuente en la vida diaria de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Y otra peculiaridad es la advertencia que el Alto Tribunal expone con carácter previo a entrar a resolver la cuestión litigiosa, afirmando que resulta posible que la respuesta final no sea suficiente para la resolución de aquella. Y es que precisa que si se entendiera como correcta la postura de la Audiencia Nacional, ello implicaría que la sala tuviera imperativamente que pronunciarse si la imposibilidad de presentar pruebas en sede económico-administrativa se extiende al ámbito del proceso judicial. Asimismo, repara que en el caso de que se considerara contraria a derecho la solución adoptada por la Audiencia Nacional, se abrirían hasta tres posibilidades: la primera, reponer el procedimiento de revisión al momento en el que el TEAC dictó su resolución desestimatoria, para que analice y valore aquellas nuevas pruebas y se pronuncie sobre su suficiencia a efectos de obtener la devolución; la segunda, ordenar que tal valoración la efectúe la Sala sentenciadora, teniendo en cuenta (o no) la prueba admitida y practicada en sede judicial; la tercera, colocarnos en la situación de jueces de instancia y resolver el litigio a tenor del material probatorio correspondiente.

Como vemos del debate resulta altamente atractivo y sugerente. Es por ello que el Tribunal Supremo se detenga con cierta minuciosidad en exponer la normativa que rige las reclamaciones económico-administrativas a fin de determinar su naturaleza y alcance así como la jurisprudencia sobre la materia, concluyendo, a fin de sentar un principio general del que se ha de partir, la tesis sostenida con rotundidad por la Audiencia Nacional, al entender que no resulta posible aportar

ni en vía de reposición, ni en revisión económico-administrativa o 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.

Y ello a la luz de lo establecido en el artículo 23.1 del ya citado Real Decreto 520/2005, que prevé que en «el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite». Este último inciso («a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite») pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación –artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria–.

Pues bien, la respuesta que de manera clara, rotunda y evidente da el Tribunal Supremo es que resulta posible que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar –al adoptar su resolución– tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

Límites tales como la buena fe y la prohibición del abuso de derecho no suponen ninguna novedad, pues los mismos resultan de aplicación siempre que se invoca el ejercicio de un derecho, de conformidad con lo establecido en el artículo 7.2 del Código Civil.

La solución adoptada no supone, en contra de lo afirmado tanto por el TEAC como por la Audiencia Nacional, que el procedimiento de gestión resulte inútil, pues en todo caso, en el seno del mismo es donde el contribuyente deberá justificar el derecho pretendido o alegar cuanto tenga por conveniente en defensa de ese derecho. Abunda el Tribunal Supremo en la cuestión de la inutilidad, llegando incluso a afirmar que si no se permitiera la aportación de nuevas pruebas en el seno del procedimiento económico-administrativo, lo que de verdad se convertiría en inútil es la vía de revisión económico-administrativa, pues simplemente se convertiría en una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo y con unas limitadísimas facultades de control jurídico, lo que resultaría claramente contradictorio con la plenitud de las funciones revisoras que, a tenor de la ley y de la jurisprudencia, se otorga a los tribunales económico-administrativos.

Resulta muy ilustrativo que el propio Tribunal Supremo atribuya al procedimiento de revisión económico-administrativo una naturaleza cuasi jurisdiccional, atendida su aproximación al procedimiento judicial, de tal manera que no resulta posible mantener el criterio altamente restrictivo que tradicionalmente ha mantenido el TEAC cuando venía en la práctica a rechazar la admisión de pruebas, cuya práctica *ex novo* se interesaba en el procedimiento económico-administrativo, con el falaz argumento de que examinar y valorar documentación no aportada

en vía de gestión y aportada ahora en vía de revisión económico-administrativa excede de sus facultades revisoras. En una palabra, los tribunales económico-administrativos han de tener un conocimiento amplio de todo lo que se residencia ante ellos, garantizando la tutela efectiva de los reclamantes, los cuales, obviamente, han de tener la posibilidad de aportar las pruebas y documentos de los que se quieren hacer valer, pues solo así se respetaría su derecho de defensa, protegido constitucionalmente.