

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 3 Feb. 2020, Rec. 57/2017

Ponente: López Candela, Javier Eugenio.

Nº de Recurso: 57/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:AN:2020:83

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Aumento de bases imponibles negativas. Rectificación de la autoliquidación. La cuestión que se suscita en el caso se centra en el aumento de la base realizado por la recurrente por medio de declaración complementaria es correcto o por el contrario era necesaria la rectificación de autoliquidación. En este sentido, conforme al principio de calificación la recurrente entiende que debió darse el trámite procedente y también, por otro lado, entiende que debe ser admisible la aportación de prueba tanto en la vía del recurso de reposición, como en la vía económica-administrativa. Pues bien, al respecto de la cuestión suscitada y atendiendo a la jurisprudencia aplicable la conclusión a la que se llega es la de retrotraer las actuaciones a la vía administrativa para que por el órgano de gestión de la Agencia Tributaria, valorando la documental aportada por la recurrente, se pronuncie sobre la compensación de las bases imponibles negativas en la cuantía estimada por la actora, determinando la que resulte procedente, sin necesidad de agotar la vía económico-administrativa. Y ello en la medida en que si se concede a la actora la posibilidad de aportar nueva documentación también debe darse nueva oportunidad a la Administración para que pueda revisar y pronunciarse sobre la documentación a examinar. En consecuencia, debe estimarse parcialmente la pretensión.

La Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 122.3

Es un formalismo exacerbado denegar el aumento de una base imponible negativa por que debía interponerse una rectificación de la autoliquidación en lugar de una complementaria

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000057 /2017

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:00332/2017

Demandante:MCCORMICK ESPAÑA S.A

Procurador:ANÍBAL HUIDOBRO BORDALLO

Letrado:ANA ROYUELA MORA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente IImo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

SENTENCIA Nº:

IImo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

IImos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a tres de febrero de dos mil veinte.

Visto el presente recurso contencioso-administrativo, nº 57/2017, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por MCCORMICK ESPAÑA S.A, representada por el Procurador Sr. Aníbal Huidobro Bordallo, y asistida por el letrado Sra. Ana Royuela Mora, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) de fecha 3 de noviembre de 2.016, R.G 6545/13 y 4947/15, que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación provisional en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2.010, de fecha 5.12.2012, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Administración de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, así como contra la resolución de 30 de julio de 2.014, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Administración de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, por Impuesto de Sociedades (ejercicio 2011) de fecha 23.5.2014 ; y en el que la Administración demandada ha actuado dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Magistrado de la Sección don Javier Eugenio López Candela.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- : Por MCCORMICK ESPAÑA S.A, representada por el Procurador Sr. Aníbal Huidobro Bordallo, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2.016 que desestima las reclamaciones económico-administrativas citadas en el encabezamiento.

SEGUNDO.- : A continuación, se admitió a trámite el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

TERCERO.- : Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda en la que se interesó la anulación de la resolución impugnada así como que se tuviese por acreditadas las bases imponibles negativas procedentes del ejercicio de 2.006 por 4.065.646,30 euros.

Por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días, trámite que efectuó reiterando lo expresado en el acto impugnado.

CUARTO.- : Continuado el proceso por sus trámites, recibido el proceso a prueba por auto de fecha 21.12.2018, y evacuaron las partes por escrito y por su orden sus escritos de conclusiones sobre

pretensiones y fundamentos de demanda y contestación con el resultado que obra en autos. Y a continuación se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en fecha de 30 de enero de 2020.

QUINTO- La cuantía del presente procedimiento se fijó en indeterminada.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2.016, R.G 6545/13 y 4947/15, que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el acuerdo de liquidación provisional en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2.010, de fecha 5.12.2012, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Administración de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, así como contra la resolución de 30 de julio de 2.014, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Administración de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, por Impuesto de Sociedades (ejercicio 2011) de fecha 23.5.2014

SEGUNDO.- Son hechos acreditados en autos lo siguientes que se deduce del expediente administrativo:

1.- Con fecha 8/11/2012 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Administración de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña incoa procedimiento de verificación de datos y dicta propuesta de liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades de 2.010, en la que se procedía a minorar el importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación en ejercicios futuros por importe de 3.749.017 euros, en relación con el saldo declarado.

Sin hacer la actora alegaciones se dicta liquidación de fecha 5.12.2012 por el Inspector Regional Adjunto de dicho órgano ratificando la liquidación provisional.

2.- En el importe declarado en el ejercicio de 2.006 se declara una base negativa de -316.629,93 euros. La actora presentó autoliquidación complementaria en fecha 30.10.2009 corrigiendo el resultado y aumentando la base imponible negativa en 193.756, 37 euros, de lo que resultaba una cifra de -510.386, 30 euros. Con posterioridad se presentó una segunda autoliquidación complementaria, de fecha 18.5.2010, en la que se incrementaba la base en -4.065.646,30 euros, por el acuerdo de condonación de compensación de pérdidas de fecha 30.11.2007 de la sociedad matriz.

3.- La Agencia Tributaria entendió que no era procedente la vía de la autoliquidación complementaria para corregir la base imponible, debiendo acudir a la de la rectificación de la autoliquidación.

4.- Igualmente, y respecto del ejercicio de 2.011, se inició procedimiento de verificación de datos, y se dictó propuesta de liquidación provisional de fecha 14.4.2014, minorando el importe de las bases sen 3.749.017 euros. Previo trámite de audiencia no evacuado se dicta liquidación provisional de fecha 23.5.2014.

5.- Contra esta último se interpuso recurso de reposición en fecha 20.6.2014 que fue desestimado por acuerdo de 30.7.3014.

La actora interpuso sendas reclamaciones económico- administrativas frente a tales acuerdos en fecha 10.1.2013 y 6.8.2014, que fueron desestimados por resolución del TEAC de 3.11.2016, siendo dicha resolución objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.- La parte recurrente impugna la resolución del TEAC como la de la Agencia tributaria que confirma, al considerar que incurre en un formalismo exacerbado, por entender que procede denegar la solicitud de aumento de las bases imponibles negativas a compensar por el mero hecho de que

debía interponerse una rectificación de la autoliquidación, en vez de una autoliquidación complementaria. En este sentido, conforme al principio de calificación debió darse el trámite procedente. Y también, por otro lado, entiende que debe ser admisible la aportación de prueba tanto en la vía del recurso de reposición como así se hizo, como en la vía económica-administrativa, lo que ha sido denegado por el TEAC, por aplicación del principio de subsanación del art.89 del RGGI. Invoca, finalmente, el principio de proporcionalidad.

Por el contrario, la administración demandada sostiene la confirmación de la resolución impugnada por sus propios fundamentos, y oponiéndose a cada uno de los motivos expuestos por la actora.

CUARTO.- En relación con las cuestiones debatidas en autos conviene recordar la doctrina del Tribunal Supremo, acerca de la interpretación del art.105 de la LGT 58/2003, relativo a la carga de la prueba, y en este sentido ha venido expresando la doctrina del Tribunal Supremo, recogida entre otras en sentencias de fecha 11.10.2004, recurso 7938/1999, o 29.11.2006, recurso 5002/2001:

"Dos son los criterios teóricos que se han sostenido -dijimos entonces- en relación con la carga de la prueba.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución . No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la LGT/1963 (también en el art. 105.1 LGT/2003, según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 LGT/1963 , desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)"...

En este sentido hay que tener en cuenta que también la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado en el sentido de admitir la práctica de la prueba en dicha vía económico-administrativa, siempre que respete las exigencias de la buena fe. Así v.g habría que citar la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10.9.2018, recurso 1246/2017. Y ello en relación con lo dispuesto en los art.49.2, 57 y 61.1 del RD 520/2005, regulador del Reglamento de Revisión y art.236 de la LGT 58/2003.

QUINTO.- Entrando ya en el fondo del asunto procede la estimación del recurso contencioso-administrativo sobre la base de las siguientes consideraciones examinando conjuntamente las alegaciones de la actora:

A/ La resolución impugnada del TEAC es conforme a derecho en cuanto entiende que para la corrección de la autoliquidación de 2006, por incremento de las bases imponibles negativas pendientes de compensación, lo procedente era acudir a la rectificación de la autoliquidación a que se refiere el artículo 122.3 de la LGT 58/2003, desarrollado por los art.126 a128 del RD 1065/2007. Sin embargo, ello no impedía la Administración que, dando la debida calificación a las autoliquidaciones complementarias presentadas conforme al art.120 de la LGT, hubiese procedido a la mencionada

corrección de las bases a compensar, conforme a lo dispuesto en el art.110.2 de la Ley 30/1992, de aplicación al caso, y no tanto, por lo dispuesto en el art.13 y 115 de la LGT cuyo alcance no es el propio de los procedimientos tributarios de revisión o rectificación. En sentido análogo, se ha manifestado la sentencia de esta Sala de fecha 21.11.2019, recurso 1064/2017, siguiendo la línea de la STS de 22.11.2017, recurso 2654/2017, sin que pueda invocarse de contrario el art.96.4 del RGGI.

Que no se hubiera formulado alegaciones por la actora en el trámite de audiencia a la propuesta de liquidación provisional, habiéndose practicado la misma notificación en la dirección electrónica habilitada, no era determinante para dejar de examinar la procedencia de la cuantía de las bases imponibles negativas a compensar en el momento en que se formuló el recurso de reposición.

B/ Y por otro lado, debió haber valorado la prueba aportada tanto en el recurso de reposición como en la vía económica-administrativa. En este sentido, el Tribunal Supremo ha venido reconociendo que es procedente la aportación de prueba en la vía económica administrativa cuando no ha existido mala fe por parte del actor en su aportación; así en la sentencia de 18 de septiembre de 2018 recurso 1246/2017, la cual indica:

"3. Presupuesto lo anterior, debemos dar respuesta a la primera cuestión que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación (si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impiden su presentación ulterior en sede económico-administrativa).

Pero no podemos perder de vista, a la hora de resolver dicho interrogante, que es posible que la respuesta que ofrezcamos no sea suficiente para resolver el litigio, ni siquiera en el caso de que fuera coincidente con la expresada en la sentencia que constituye el objeto de esta casación. En efecto:

a) Si entendiéramos que, como postula la Audiencia Nacional, la vía económico-administrativa no es apta para probar o alegar lo que -pudiendo haberlo hecho- no se probó o alegó en el procedimiento correspondiente (de gestión, en nuestro caso), deberíamos necesariamente pronunciarnos sobre una cuestión que el auto de admisión decidió dejar extramuros de la casación: si aquella imposibilidad se traslada también al proceso judicial, de suerte que tampoco en esta sede cabría efectuar valoración alguna sobre pruebas o alegaciones omitidas en el procedimiento de aplicación de los tributos. O si, por el contrario, la plena cognición que debe efectuarse en este proceso permite no solo controvertir -también plenamente- los hechos plasmados en el expediente, sino proponer nueva prueba sin ceñirse a la practicada o a la valorada en la vía administrativa.

Dicho de otro modo: el litigio puede no quedar cerrado -como se desprende de la sentencia recurrida- por el hecho de que entendamos que la resolución del TEAC es ajustada a derecho pues, en tal caso, resultará imprescindible un razonamiento sobre si cabe o no en sede judicial en estos casos un pronunciamiento en cuanto al fondo sobre la pretensión ejercitada a tenor de la prueba practicada en el proceso.

A nuestro juicio, además, no constituye impedimento alguno para efectuar ese pronunciamiento -si es que el mismo fuera necesario- el hecho de que el auto de admisión descarte el interés casacional de la cuestión alegada por el recurrente respecto de la ausencia de pronunciamiento de la sentencia sobre el alcance de su potestad revisora; el artículo 93.1 LJ nos obliga -una vez interpretadas las normas correspondientes- a "resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso", incluida la posibilidad de "ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación".

b) En el caso de que consideráramos contraria a Derecho la solución adoptada por la Sala de instancia -que ratifica el criterio del TEAC- nuestra decisión tampoco estaría exenta de dificultades.

Recordemos que el citado órgano de revisión descartó valorar los nuevos documentos aportados en

sede económico-administrativa por considerar inidónea esta vía para dicha valoración, por lo que limitó su análisis a los aportados en el procedimiento de gestión.

Rechazar ahora este criterio abriría, a nuestro juicio, 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.

Estos son, en definitiva, los interrogantes a los que daremos respuesta en los siguientes fundamentos jurídicos.

SEGUNDO. La naturaleza del procedimiento de revisión económico-administrativa y su regulación legal.

1. La contestación a la pregunta señalada (si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa) exige partir necesariamente de la naturaleza jurídica y de la normativa aplicable a aquella vía revisora. Así:

a) En el ámbito de la actuación de la Administración Tributaria, el procedimiento económico-administrativo constituye el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial. Se trata, pues, de un verdadero presupuesto del proceso, al punto de que el recurso jurisdiccional será inadmisibile, por lo general, cuando no se ha acudido previamente a la vía revisora.

b) Aunque los órganos encargados de resolver aquel procedimiento son llamados en nuestro derecho -manteniendo la tradición histórica- "tribunales", los mismos no ejercen jurisdicción en el sentido del artículo 117 de nuestra Constitución y de nuestras leyes procesales, ni, desde luego, el procedimiento indicado tiene naturaleza jurisdiccional.

c) El carácter administrativo del procedimiento que nos ocupa (y de los órganos encargados de su tramitación y resolución), empero, no obsta para identificar en su regulación legal unas características que, a diferencia de lo que ocurre con su equivalente respecto de los actos administrativos en general -el recurso de alzada-, le aproximan notoriamente al procedimiento jurisdiccional, a cuyo efecto basta con observar la amplísima regulación de la vía económico-administrativa, que contrasta con la parquedad con la que se disciplina en nuestro ordenamiento el mencionado mecanismo equivalente para agotar la vía administrativa en relación con los actos que no tienen naturaleza tributaria.

d) En esa pormenorizada regulación del procedimiento destaca, por lo que ahora interesa, el artículo 236 de la Ley General Tributaria que impide al tribunal (apartado cuarto) "denegar la práctica de pruebas cuando se refieran a hechos relevantes" y que solo le permite dejar de examinar aquéllas "que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas".

e) Resulta también particularmente relevante el artículo 237.1 de dicho texto legal que, en relación con la "extensión de la revisión", dispone que "las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

f) Y el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria señala expresamente que la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá "todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

g) Finalmente, en relación con la prueba en el procedimiento que nos ocupa, el artículo 57 del Real

Decreto 520/2005, de 13 de mayo (reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa) insiste en que el tribunal solo podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas "cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación", le permite ordenar "la práctica de las pruebas previamente denegadas" y le faculta para "requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación".

2. En el ámbito de los recursos administrativos en general, el artículo 112.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (aplicable al caso por razones temporales) dispone que "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". Y el actual artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, tras reproducir esa misma declaración, añade que "tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado".

El propio artículo 112 de la Ley 30/1992, en su número cuarto, señala que "las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica" y la disposición adicional quinta de esa misma Ley establece que "la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

3. La sentencia recurrida hace especial hincapié en la aplicación al procedimiento que nos ocupa -de manera supletoria- del citado artículo 112 de la Ley 30/1992, lo que lleva a los jueces de instancia a afirmar que la regla contenida en tal precepto - concreción positiva, según se afirma, del principio general de que la ley no ampara "el abuso del derecho procesal" (sic)- impide en el caso que los interesados elijan, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas, haciendo inútil el trámite ad hoc previsto en los procedimientos de aplicación de los tributos y transformando la naturaleza de la vía económico-administrativa.

A nuestro juicio, sin embargo, varias razones impiden acoger el criterio de la sentencia según el cual el precepto contenido en el artículo 112 de la Ley 30/1992 impide al interesado en todo caso aportar pruebas o efectuar alegaciones en sede de revisión económico-administrativa cuando aquellas o éstas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos. En efecto:

a) Es sabido que, por regla general, no cabe aplicación supletoria de otra ley cuando la cuestión está expresamente regulada en aquella que la disciplina. En otras palabras, solo hay supletoriedad cuando es necesario llenar una omisión de la normativa aplicable o interpretar sus disposiciones de forma que se integren debidamente con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes.

En el caso analizado, la regulación del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no solo es extensa y minuciosa, sino que ha de reputarse completa, como se sigue de las disposiciones contenidas en la Ley General Tributaria y en el reglamento general de desarrollo de dicha ley en materia de revisión en vía administrativa.

En esa misma regulación se afirma, como dijimos, que el órgano revisor debe admitir y valorar las pruebas propuestas salvo que "se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas"; y se dice también que en su decisión debe necesariamente abordar todas las cuestiones "de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", sin que existan declaraciones equivalentes a la contenida en el artículo 112 de la Ley 30/1992.

b) Incluso aceptando a efectos dialécticos que la norma recogida en la ley de procedimiento administrativo es supletoriamente aplicable al procedimiento de revisión de los actos tributarios, nuestra jurisprudencia más reciente descarta una conclusión tan contundente como la expresada en la sentencia recurrida en la presente casación.

Así, en la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 615/2016) abordamos una cuestión muy similar a la que ahora nos ocupa, concretamente -según señala la propia sentencia- la de " si cabe en sede de revisión (en concreto, en recurso de reposición ante el mismo órgano administrativo) admitir el cumplimiento del requerimiento que se negó en sede de gestión o, en otras palabras, si para determinar la procedencia de la devolución del IVA solicitada por el contribuyente cabe aceptar la documentación aportada una vez finalizado el procedimiento de gestión ".

Lo hicimos teniendo en cuenta pronunciamientos anteriores (como los contenidos en las sentencias de 20 de junio de 2012 -casación núm. 3421/2010y24 de junio de 2015 - casación núm. 1936/2013), en los que, clara y contundentemente, afirmamos lo siguiente:

"(...) Debe concluirse 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 (...).

(...) La doctrina del Tribunal Supremo en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión.

El art. 34.1.r) de la LGT 58/2003 establece que constituye uno de los derechos de los obligados tributarios el presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando. Por lo tanto, en línea de principio, ha de reconocerse que el contribuyente, en particular, y el obligado tributario, en general, pueden hacer aportaciones de documentos al expediente tributario en que se halle interesado .

En cuanto al concreto problema planteado en este proceso, que no es otro que el de si, al interponerse un recurso de reposición, cabe o no practicar prueba a petición del recurrente, hay que entender que en nuestro Derecho tributario el recurso de reposición es entendido como uno de los medios de revisión en vía administrativa, como se lee en el artículo 213.1.b) de la Ley General Tributaria. Y es aquí, en relación al procedimiento de revisión, donde la Administración considera que no es posible que en dicha fase, superada la de gestión y liquidación tributaria, se pueda dar lugar a un periodo de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad.

Tal planteamiento sin embargo, no puede ser compartido por esta Sala que ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en 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, se dice: «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 34y224 de la Ley General Tributaria).

Por lo tanto asistía la razón a la parte recurrente en este caso para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición fuese valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo.

La conclusión a la que se llega es 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".

4. Como puede apreciarse, la jurisprudencia descarta con claridad la tesis sostenida en la sentencia de la Audiencia Nacional, pues entiende que no cabe entender -desde luego no con la contundencia expresada en la resolución que ahora analizamos- que no resulta posible aportar (en vía de reposición, de 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.

TERCERO. Respuesta a la primera cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

1. Con lo razonado en el fundamento anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la primera de las cuestiones que nos suscita la Sección Primera de esta Sala: consideramos posible, en efecto, 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.

La respuesta expresada es, obvio es decirlo, resultado de la configuración legal del procedimiento económico-administrativo y de nuestra jurisprudencia (que ahora confirmamos) en relación con la extensión y límites de la revisión, tanto en sede económico-administrativa, como en vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" (artículo 7 de nuestro Código Civil).

Ahora bien, en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita.

2. La respuesta expresada es contraria a la tesis contenida en la sentencia recurrida, que niega en todo caso la posibilidad de alegar o probar en vía revisora cuando no se hizo, pudiendo haberlo hecho, en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Debemos, no obstante, dar respuesta, rebatiéndolos, a los dos razonamientos en los que la Sala de instancia hace descansar su decisión: el de la "inutilidad" del procedimiento de gestión y el de la alteración de la naturaleza jurídica del procedimiento de revisión.

Y es que, a nuestro juicio, con el criterio aquí expresado no se vacía de contenido el procedimiento de aplicación de los tributos, pues en el seno de este procedimiento será en el que naturalmente el contribuyente deberá justificar el derecho pretendido o alegar cuanto tenga por conveniente en defensa de ese derecho.

Ese contenido natural no puede ser obstáculo, sin embargo, para que el interesado pueda discutir con

plenitud la decisión que en tal procedimiento se adopte con todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico le brinda, especialmente cuando -como sucede con la vía económico- administrativa- le son impuestos como presupuesto obligatorio para someter aquella decisión a la revisión de un juez.

Es más: la "inutilidad" a la que se refiere la sentencia sería predicable, si prosperase el criterio sostenido en la sentencia recurrida, no del procedimiento de aplicación de los tributos, sino de la vía de revisión económico-administrativa, que 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.

3. Habría un argumento más que abonaría la tesis que aquí sostenemos y que deriva de la regulación legal del procedimiento de revisión económico-administrativo, de la que se desprende no solo su carácter obligatorio, sino su evidente aproximación al procedimiento judicial.

Si ello es así, esto es, si la vía revisora se configura como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales, habría que aplicar a tal procedimiento la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en 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..."

En el mismo sentido se ha pronunciado la STS de 21.2.2019, recurso 1985/2017. En consecuencia, en la vía económico-administrativa era posible la aportación de los documentos necesarios justificativos del error en el cómputo de las bases imponibles negativas en la autodeclaración de 2.006.

SÉXTO.- Por ello, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo formulado, y en consecuencia, anular la resolución impugnada en autos y expresada en el fundamento jurídico primero. Y en consecuencia retrotraer las actuaciones a la vía administrativa para que por el órgano de gestión de la Agencia Tributaria, sin invocación de motivos formales, y valorando la documental aportada por la recurrente, se pronuncie sobre la compensación de las bases imponibles negativas en la cuantía estimada por la actora, determinando la que resulte procedente, a fiscalizar por la Sala, sin necesidad de agotar la vía económico-administrativa. Y ello en la medida en que si se concede a la actora la posibilidad de aportar nueva documentación también debe darse nueva oportunidad a la Administración para que pueda revisar y pronunciarse sobre la documentación a examinar. En consecuencia, debe estimarse parcialmente el recurso contencioso-administrativo, sin necesidad de entrar en el examen de los demás motivos alegados, en los términos ahora expuestos.

En cuanto al pago de las costas procesales de esta instancia, en la medida en que la estimación del recurso es parcial, no procede condena en costas, conforme al art. 139 de la ley de la jurisdicción contenciosa.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:

1º.- ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por

MCCORMICK ESPAÑA S.A, representada por el Procurador Sr. Aníbal Huidobro Bordallo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada en autos, la cual se anula por no ser conforme a derecho, en los términos indicados en el fundamento de derecho sexto.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de **recurso de casación**, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación. En el escrito de preparación deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, justificando el interés casacional objetivo que presenta [art. 86.1, en relación con el art. 88, de la Ley Jurisdiccional, modificados por la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, en vigor desde el 22 de julio de 2016].

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y formamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.