Roj: **STS 3091/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:3091**

Id Cendoj: **28079130022018100210**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **10/09/2018**
Nº de Recurso: **1246/2017**
Nº de Resolución: **1362/2018**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.362/2018

Fecha de sentencia: 10/09/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1246/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: **1246/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1362/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 10 de septiembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1246/2017** interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de **GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH** , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de fecha 22 de septiembre de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 152/2013, sobre solicitudes de devolución de cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en los ejercicios 2005 y 2006; ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 22 de septiembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 152/2013 .

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fechas 30 de junio de 2006 y 29 de junio de 2007, la mercantil GE AUTO SERVICE LEASING GMBH presenta solicitudes de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (modelo 361) correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 2005 y 2006.

b) El 19 de marzo de 2008 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA no establecidos, emite sendos requerimientos a fin de que la mencionada sociedad aportase (i) originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución y (ii) aclaración detallada de las operaciones realizadas en España así como destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita.

c) El 12 de diciembre de 2008 la entidad manifiesta su intención de atender dichos requerimientos, pero indica que, al tratarse de una compañía no residente y ante la dificultad de presentar la documentación requerida, no los ha podido atender hasta la fecha.

d) El 18 de febrero de 2009 la Oficina de Gestión dicta acuerdos denegatorios de las peticiones de devolución, que se fundamentan -sustancialmente- en la falta de atención por parte de la peticionaria de los requerimientos de documentación.

e) Con fecha 20 de febrero de 2009 (antes de la notificación de las resoluciones anteriores), la entidad manifiesta que se trata de una compañía alemana, cuya actividad es el suministro de coches a empresas españolas, al amparo de contratos de *leasing* y ventas ocasionales de los mismos en el mercado español de coches, que actúa en el Territorio de Aplicación del Impuesto sin establecimiento permanente y que soporta cuotas de IVA como consecuencia de las compras de vehículos, a cuyo efecto aporta determinados justificantes de facturas.

f) En el recurso de reposición deducido por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH contra aquellos acuerdos denegatorios se alega que, aun con evidente retraso, la entidad había dado contestación a los requerimientos en una fecha (20 de febrero de 2009) anterior a la notificación de los acuerdos denegatorios de su solicitud de devolución, pues tal comunicación había tenido lugar con fecha 21 de abril de 2009. Además, aportó -con los escritos de interposición de los recursos de reposición- una muestra de facturas emitidas por los servicios de arrendamiento prestados, incidiendo en el funcionamiento de la compañía respecto de la prestación en España de los servicios de aquella clase.

g) A la vista del contenido de los recursos de reposición, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria comunica a la entidad que para poder resolver tales recursos la entidad debe remitir determinada documentación (relativa al destino de los bienes y servicios adquiridos, a la prueba de la afectación a su actividad de los servicios recibidos, a la constatación de su condición de sujeto pasivo del IVA en Alemania, a la acreditación del porcentaje de prorrata aplicable y a las autoliquidaciones presentadas en dicho país).

h) El 1 de febrero de 2010 -ante la falta de aportación de la documentación interesada- la propia Oficina dicta acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición, sobre la base de que era a la entidad solicitante a

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

la que correspondía la carga de la prueba del derecho a la devolución de las cuotas soportadas, sin que la misma lo haya hecho.

i) Disconforme con ello la actora interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas, en las que tras realizar las alegaciones que estimó pertinentes, acompañó diversa documentación (facturas de prestación de servicios, contratos de arrendamiento financiero, certificados oficiales expedidos por autoridades alemanas de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción y diversas declaraciones periódicas de IVA).

j) El TEAC -en su resolución de 24 de enero de 2013- desestima las reclamaciones económico-administrativas que previamente había acumulado, confirmando el criterio del órgano de gestión, a cuyo efecto señala que las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no es el momento procedimental oportuno para aportar las pruebas, aportación que debió efectuarse en el procedimiento de aplicación de los tributos.

A juicio del TEAC, en efecto,

"[su] facultad de examinar la documentación no aportada en vía de gestión y aportada ahora en vía de revisión económico-administrativa excede de sus facultades revisoras".

Y si ello es así, confirma la apreciación del órgano de gestión en relación con la falta de acreditación del cumplimiento del requisito de la afectación, pues, siempre según aquella resolución,

"no ha probado en absoluto [la entidad reclamante] que los bienes y servicios adquiridos en España se hayan destinado a la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción en los términos recogidos tanto en la legislación española como en la del Estado donde esté establecido".

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio adoptado por el TEAC con fecha 24 de enero de 2013, la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, en el que afirmaba (i) que el criterio restrictivo del órgano de revisión cercena el derecho de defensa del interesado, (ii) que las pruebas obrantes en el expediente y las aportadas con la demanda acreditan el derecho de la recurrente a obtener la devolución de las cantidades soportadas en concepto de IVA, (iii) que se ha vulnerado el principio de neutralidad del impuesto, que debió conducir a la Administración a determinar si tenía o no derecho a la devolución en cuanto al fondo, derecho que tenía claramente el interesado, y (iv) que, para el caso de que se respalde el criterio restrictivo impugnado, debe procederse a la retroacción de actuaciones al procedimiento de gestión a fin de que se dé ocasión a la entidad de subsanar su falta de aportación de pruebas.

2. El recurso jurisdiccional fue desestimado íntegramente a través de la sentencia ahora impugnada, que constata que la cuestión litigiosa se reduce a determinar si los documentos que fueron solicitados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA que no fueron presentados tras un primer requerimiento de 19 de marzo de 2008, y lo fueron de manera insuficiente, a juicio de la Administración, tras un segundo de fecha 13 de julio de 2009, podían ser aportados en vía de reclamación económico-administrativa.

Señala al respecto el órgano *a quo* que el artículo 105 de la Ley General Tributaria establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo y que el artículo 119.Nueve de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que la Administración Tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en los apartados cuatro y cinco de dicho artículo.

Para la Sala sentenciadora, la primera cuestión que se desprende de los preceptos expuestos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero les corresponde a ellos mismos la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

Recuerda la jurisprudencia sobre el primero de aquellos preceptos (sentencia de 27 de enero de 1992), en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor" y en este sentido, precisa 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".

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Tras afirmar que en la vía económico-administrativa 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, presunción o " *relevatio ab onere probandi* ") concluye:

"(...) Solicitada a la actora una aclaración detallada de las operaciones realizadas en España y la razón de ésta, tal y como resulta del requerimiento, debió hacerlo cuando fue requerido para ello, pues la falta de aportación de la misma impidió a la Administración resolver, aún cuando la actora materialmente cumpliese todos los requisitos previstos en el art. 119 de la LIVA y 31 del RIVA.

Debe además añadirse que cabe distinguir entre dos tipos de exigencias que deben requerírsele a todo aquel que pretende deducirse las cuotas de IVA soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen; y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del Impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir. La cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones es cuestión distinta de la pura formalidad de que es la entidad que deduce las cuotas del IVA quien ha de acreditar la realidad de la operación. Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas de IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

Así, si por las circunstancias que sean no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho material, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C- 90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio. Por tanto la exigencia de dichos requisitos formales no puede considerase como vulneración del principio de neutralidad en el IVA ni de proporcionalidad en la aplicación de la LGT.

En el caso concreto que estamos analizando, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, tal y como consta en los antecedentes de hecho, requirió a la entidad solicitante que aportase originales de las facturas y aclarase detalladamente las operaciones realizadas en España, así como el destino de los bienes y servicios adquiridos cuya devolución de IVA solicitaba, en base a la facultad de la Administración y a la obligación del sujeto solicitante de poner a su disposición los documentos o aclaraciones requeridas. No consideramos que dicha aclaración fuese innecesaria, por cuanto la falta de la misma impidió a la Administración resolver al no poder comprobar y determinar el derecho de la actora y el concreto importe a devolver, pese a contar en el expediente con documentación al respecto. Pero es que además, al interponerse los recursos de reposición, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria comunica de nuevo a la entidad que para poder resolver los mismos, debe remitir determinada documentación, que específicamente detalla pero ante la falta de acreditación del cumplimiento de los requisitos del art. 119 de la LIVA , son resueltos desestimatoriamente, contra los que interpone reclamación económico-administrativa, en la que además de alegar lo que a su derecho convino, aporta determinada documentación justificativa de su derecho a la devolución.

Debe señalarse que el obligado tributario no puede pretender que en fase de reclamación económico-administrativa se tengan en cuenta hechos que no manifestó, a requerimiento de la Administración, en una fase procedimental anterior, encaminada a apreciar la concurrencia de los requisitos exigidos para reconocer el derecho a la devolución. No cabe, en sede de reclamación económico-administrativa, 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 por dos veces) 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 hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la 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"*. Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7,2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por finalidad impedir 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.

Aceptar la posibilidad de aportar documentos requeridos o aclaraciones solicitadas en este momento, convertiría la reclamación económico-administrativa 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.

La documentación aportada y alegaciones efectuadas por el interesado en la reclamación económico-administrativa no subsanan por sí solos la falta de atención del requerimiento efectuado por el órgano liquidador en el procedimiento de gestión que desemboca con la resolución en la que se deniega la devolución solicitada".

3. En resumen, según la sentencia, debe partirse de un principio general (el de que corresponde al peticionario probar su derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas) y de un dato fáctico esencial (el de que han de reputarse *necesarias* las exigencias contenidas en los requerimientos efectuados por el órgano de gestión encaminados a la necesaria acreditación por el interesado del derecho que reclama), extremos que conducen a los jueces *a quo* a entender que la desatención de aquellos requerimientos en la fase procedimental prevista al efecto en el ordenamiento no puede subsanarse en la fase de revisión económico-administrativa, pues admitir tal posibilidad (i) haría que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación de los tributos, (ii) permitiría una actuación contraria a un elemental orden procesal (que los interesados pudieran elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones) y (iii) convertiría la reclamación económico-administrativa 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.

4. Debe, por último, señalarse que en el procedimiento judicial en el que recayó la sentencia ahora recurrida se dictaron los autos de 20 de diciembre de 2013, en el que se recibió el proceso a prueba , y de 10 de febrero de 2014 , en el que se admitió la prueba documental propuesta por la parte recurrente (que había consistido en que "se tenga por reproducida la documentación obrante en autos y que fue aportada por esta parte junto con su escrito de demanda" y en la traducción al idioma castellano de tres contratos particularizados de arrendamiento de vehículos, junto a los contratos marco suscritos a nivel europeo para la prestación de servicios por la sociedad compareciente), declarando pertinente, así, la consistente en "los documentos obrantes en el expediente administrativo, así como los aportados con el escrito de proposición de prueba".

La sentencia analizada no valora, sin embargo, la indicada prueba documental admitida en el segundo de los autos mencionados, ni se refiere a ella al adoptar su decisión desestimatoria.

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal del demandante en la instancia preparó recurso de casación mediante escrito en el que se identifican como normas infringidas (i) en relación con la imposibilidad de practicar y valorar pruebas en sede económico-administrativa, el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , el artículo 57 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, la disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y el artículo 7.2 del Código civil , (ii) respecto de la preterición de pruebas efectuada por la propia sentencia recurrida, el artículo 24 de la Constitución Española , los artículos 33 , 56 y 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el artículo 60 LJCA y las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010 (casación 9779/2004 ,), 20 de junio de 2012 (casación 3421/2010) y 26 de octubre de 2012 (casación 4724/2009) y (iii) en cuanto a la aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los artículos 69.Cinco y 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y las sentencias del TJUE de 6 de julio de 2006, *Kittel* (C-439/04 y C-440/04) y 11 de diciembre de 2014, *UdexxLaboratories Italia* (C-590/13).

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida al constatar (i) que la confirmación de la resolución económico-administrativa en cuanto denegó la consideración de las pruebas incorporadas en dicha vía implicó la vulneración del artículo 236 LGT , vulneración que ha sido determinante del fallo, (ii) que el empleo del artículo 112 de la Ley 30/1992 para confirmar la inadmisión de las pruebas en la vía económico-administrativa constituye una radical transgresión de la disposición adicional 5ª, apartado 2, de dicha Ley , relevante para el fallo, (iii) que la concepción que sustenta la Audiencia Nacional del proceso contencioso- administrativo, como cauce en el que no cabe la aportación de nuevos elementos fácticos, resulta radicalmente incompatible con la descripción del proceso que deriva del artículo 56 LJCA y contradice frontalmente la naturaleza del proceso, infracción que también ha sido determinante del fallo, y (iv) que la vulneración del principio de neutralidad del IVA y, en particular, de la doctrina

jurisprudencial que para su efectiva aplicación ha emanado del TJUE, ha incidido directamente en el fallo desestimatorio alcanzado.

3 La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de marzo de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 31 de mayo de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.a) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional , precisando que las cuestiones que presentan ese interés son las siguientes:

" A) Determinar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , 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.

B) Determinar si, en interpretación y aplicación de las directivas que disciplinan en la Unión Europea el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el derecho a la deducción de las cuotas soportadas puede ser negado cuando, pese a concurrir las condiciones materiales que determinan su nacimiento, no se cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa interna a tal efecto, incluso si se trata de devolver a empresarios de otros Estados miembros no establecidos las cuotas de IVA que hubieran soportado en el territorio español de aplicación del impuesto".

4. En el propio auto de admisión se descarta, sin embargo, que presente interés casacional objetivo para formar jurisprudencia la tercera de las cuestiones que apuntaba el escrito de preparación, relativa a la infracción por la sentencia -al no pronunciarse sobre la incidencia de la prueba propuesta y admitida en sede judicial sobre el derecho pretendido- del concepto y significación del proceso contencioso-administrativo por cuanto, según la Sección Primera de esta Sala, "en el proceso de instancia se practicó prueba y en la razón de decidir de la sentencia discutida no se encuentra ningún argumento relativo a que no puedan practicarse en sede jurisdiccional pruebas no aportadas en su momento ante la Administración", añadiendo que "tampoco hay nada en la sentencia que rechace la pretensión actora por no ser admisibles determinadas pruebas en el proceso jurisdiccional o por haberse negado los jueces *a quo* a valorarlas", de suerte que "las normas y la jurisprudencia que se invocan por General Electric como infringidas no han sido relevantes y determinantes del fallo".

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1. En el recurso de casación interpuesto -mediante escrito que observa los requisitos legales-, señala el recurrente, en primer lugar, que la afirmación de la sentencia según la cual no pueden tenerse en cuenta en la fase económico-administrativa hechos no manifestados en una fase anterior a requerimiento de la Administración, ni aportarse nuevas pruebas infringe frontalmente los artículos 236.3 y 4 de la LGT y 57 del Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, sin que resulte invocable al efecto lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley 30/1992 , cuya entrada en juego en materia de revisión administrativa de actos tributarios "supone preterir el mandato de la disposición adicional quinta, apartado segundo, de la propia Ley 30/1992 ".

2. Además, siempre según el recurrente, la sentencia recurrida contiene un pronunciamiento incompatible con el principio de neutralidad del IVA, principio que impide utilizar de manera desproporcionada -como, a juicio de la parte, aquí ha sucedido- las potestades de control de la Administración sobre la procedencia del derecho a la deducción, siendo así que la tesis de la sentencia de la Audiencia Nacional supondría permitir el empleo de aquellos procedimientos de control "a modo de mecanismo sancionador del comportamiento del contribuyente, constituyendo la denegación del derecho a la devolución una suerte de punición de la conducta del administrado".

3. En definitiva: a) En el procedimiento de revisión económico-administrativa rige el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos; y b) El principio de neutralidad debió conducir, en el caso, al reconocimiento del derecho a la devolución, incluso acudiendo a otros procedimientos o mecanismos (como el requerimiento al Estado alemán a tenor del principio de asistencia mutua) que aclararan la situación de partida o completaran la insuficiencia de las pruebas aportadas por el contribuyente.

QUINTO. Oposición al recurso de casación del abogado del Estado.

1. El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito que observa los requisitos legales, y en el que se destaca, en primer lugar, que la decisión adoptada por la Audiencia Nacional no hace sino ratificar numerosas resoluciones del TEAC que señalan que, salvo circunstancias excepcionales que no concurren en el caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión, pues el procedimiento de las reclamaciones económico- administrativas

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

"no es el momento procedimental oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de aplicación de los tributos ya que con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que los justifica, que es contrastar, analizar e integrar, con el resto, la información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo por ello llegar a las consiguientes conclusiones".

2 . Señala también que la regla contenida en el artículo 112 de la Ley 30/1992 , que considera aplicable supletoriamente a la vía económico-administrativa, "no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la ley no ampara el abuso del derecho, en este caso, el abuso del derecho procesal".

3. Afirma que, siendo obvia la necesidad de cumplir determinadas exigencias materiales y formales para obtener la devolución, los requerimientos de la Administración - plenamente proporcionados- fueron claramente desatendidos por el contribuyente, lo que hizo absolutamente imposible que la Administración comprobara si se cumplían o no los requisitos esenciales para obtener la devolución (especialmente, el requisito de afectación de los bienes y servicios al desarrollo de la actividad económica).

4. Finalmente, considera que ni siquiera a tenor de la documentación presentada en las distintas fases o instancias (gestión, reposición, vía económico-administrativa y vía judicial ante la Audiencia Nacional) cabría afirmar que se ha acreditado el requisito de la afectación de los bienes adquiridos a la realización de las operaciones que originaban el derecho a deducir, tanto de acuerdo con la normativa española, como a la alemana, destacando que entre la documentación aportada en vía contencioso-administrativa no se incluyen documentos esenciales como la certificación del porcentaje de deducción (prorrata) en Alemania, o la copia de las declaraciones de IVA presentadas en dicho país relativas a 2006 o el listado de operaciones de la solicitud de este último ejercicio, ni se justifica cumplidamente que el interesado no haya llevado a cabo ninguna de las operaciones excluyentes establecidas en el artículo 119 de la ley del impuesto.

SEXTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado - 26 de junio de 2018- y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que se prolongó durante sucesivas sesiones posteriores y que concluyó, finalmente, en la del día 17 de julio de 2018 con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y delimitación previa de las cuestiones que deben abordarse para su resolución.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso recordar brevemente los hechos sobre los que ha versado el litigio:

a) La Oficina Nacional de Gestión Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con dos solicitudes de devolución de las cuotas de IVA soportadas en 2005 y 2006, formuladas por una compañía alemana sin establecimiento permanente en España respecto de los suministros de coches a empresas españolas al amparo de contratos de arrendamiento financiero.

b) En el seno de dicho procedimiento, y en la misma fecha de su inicio -19 de marzo de 2008- la indicada Oficina emite sendos requerimientos -que se notifican a la compañía el 25 de septiembre de 2008- interesando que se aporte la documentación consistente en "originales de las facturas acreditativas del derecho a la deducción" y "aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita".

c) La sociedad contesta a aquellos requerimientos mediante un primer escrito de 12 de diciembre de 2008 en el que aduce dificultades para el cumplimiento de lo reclamado y señala su disposición de atender los requerimientos. El 20 de febrero de 2009 presenta dos escritos en los que efectúa determinadas alegaciones (relativas a la procedencia del derecho reclamado a tenor de las actividades que realiza) y aporta diversos justificantes de facturas.

d) El 18 de febrero de 2009 -antes, por tanto, de los dos escritos citados anteriormente- la Oficina Nacional de Gestión Tributaria había dictado acuerdos desestimatorios de ambas solicitudes, notificados a la entidad en abril de 2009 y fundamentados exclusivamente en la falta de atención de la entidad a los requerimientos efectuados.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

e) Interpuestos sendos recursos de reposición contra tales acuerdos -en los que se aportan nuevos documentos- la Oficina requiere a la entidad la aportación de nueva documentación, que considera imprescindible para la resolución de aquellas impugnaciones, concretamente (i) aclaración detallada de los bienes o servicios adquiridos cuyo IVA soportado es objeto de solicitud de devolución, (ii) prueba de que los bienes o servicios adquiridos en España están afectos a la realización de operaciones que originen el derecho a la devolución (mediante aportación de contratos con los clientes y facturas), (iii) certificación expedida por las autoridades fiscales donde tenga su sede o establecimiento en la que se acredite, además de su condición de sujeto pasivo del IVA, el tipo de actividad que realiza y el porcentaje de deducción aplicable, (iv) fotocopia de las declaraciones de IVA presentadas en su país de establecimiento, correspondientes a sus períodos de referencia, y (v) originales de las facturas 31, 37 y 198 del ejercicio 2005 y todas las que no hayan sido aportadas correspondientes al ejercicio 2006.

f) Ante la falta de contestación a este nuevo requerimiento, se dictan los correspondientes acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición, amparados en la falta de prueba del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 119 de la ley del impuesto y en la insuficiencia de los documentos aportados a efectos de constatar la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la realización de operaciones con derecho a la deducción.

g) En las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente a tales acuerdos desestimatorios, la sociedad acompaña los siguientes documentos: (i) determinadas facturas de prestación de servicios; (ii) contrato de arrendamiento financiero o leasing; (iii) certificado expedido por las autoridades alemanas sobre su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas; y (iv) copia de los modelos de autoliquidación por IVA presentados en Alemania.

h) En la resolución de tales reclamaciones, el Tribunal Económico-Administrativo Central descarta valorar la documentación aportada ante el órgano de revisión económico- administrativa (por entender que esta vía no es adecuada al efecto) y concluye, analizando exclusivamente los datos fácticos aportados en vía de gestión, que la entidad no ha acreditado -como le era legalmente exigible a tenor del artículo 105 LGT , del artículo 119 de la ley del impuesto y de los pronunciamientos judiciales que cita- que los bienes y servicios adquiridos en España (los vehículos que son objeto de arrendamiento financiero) están afectados de manera directa al desarrollo de la actividad de la empresa realizando operaciones que originan el derecho a la deducción.

2. Aunque la actora -en el fundamento de derecho segundo de su escrito de demanda- y el abogado del Estado -en el fundamento quinto de su escrito de contestación, de manera subsidiaria- alegaron *in extenso* sobre la suficiencia o insuficiencia de los documentos aportados en vía económico-administrativa y en sede judicial para acreditar el derecho a la devolución, la sentencia ahora recurrida reduce el debate, exclusivamente, a determinar "si los documentos que no fueron presentados tras un primer requerimiento de 19 de marzo de 2018 y que lo fueron de manera insuficiente, a juicio de la Administración, tras un segundo de fecha 13 de julio 2009, podían ser aportados en vía de reclamación económico-administrativa".

Delimita la Audiencia Nacional el objeto litigioso de la forma descrita a pesar de recibir el proceso a prueba y de admitir las propuestas por la parte demandante (v. autos de 20 de diciembre de 2013 y 10 de febrero de 2014), sin que, no obstante tal admisión, se haga referencia alguna a los documentos incorporados al proceso como consecuencia de aquellos autos.

Y concluye, finalmente, que es acertada la tesis reflejada en la resolución del TEAC por cuanto, según los jueces *a quo* , no cabe incorporar al procedimiento de revisión económico-administrativa los documentos requeridos y no aportados injustificadamente al órgano de gestión, ni las aclaraciones solicitadas y tampoco atendidas en su momento, pues con tal proceder "se convertiría la reclamación económico-administrativa 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", siendo así que "la documentación aportada y alegaciones efectuadas por el interesado en la reclamación económico-administrativa no subsanan por sí solos la falta de atención del requerimiento efectuado por el órgano liquidador en el procedimiento de gestión que desemboca con la resolución en la que se deniega la devolución solicitada".

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 inadmisible, 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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 .

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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. 3421/2010 - y 24 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 34 y 224 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

CUARTO . **El principio de neutralidad del IVA y el derecho a la devolución de las cuotas soportadas: distinción entre requisitos materiales y requisitos formales para que tal devolución proceda.**

1. Aunque, como dijimos, la Sala de instancia redujo el debate exclusivamente a la decisión del TEAC de excluir la prueba en sede económico-administrativa (lo que fue suficiente -para los jueces a quo- para resolver el litigio y desestimar el recurso jurisdiccional), el auto de admisión nos impone responder a otra pregunta, concretamente la de si el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas puede ser negado cuando, pese a concurrir las condiciones materiales que determinan su nacimiento, no se cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa interna a tal efecto, incluso si se trata de devolver a empresarios de otros Estados miembros no establecidos las cuotas de IVA que hubieran soportado en el territorio español de aplicación del impuesto.

2. Es sabido que la Octava Directiva (79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979), relativa a las modalidades de devolución del IVA a los sujetos no establecidos en el interior del país, pretende evitar que un sujeto pasivo establecido en el interior de un Estado miembro soporte definitivamente el IVA que se le haya liquidado en otro Estado miembro, hallándose por tanto sometido a una doble imposición. De producirse aquella situación, quebraría el principio de neutralidad del tributo, esencial en el funcionamiento de este impuesto armonizado.

3. El derecho a la devolución en estos casos constituye, en efecto, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión; principio que ha sido interpretado reiteradamente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el sentido de que es exigible (la deducción o la devolución) "si se cumplen los requisitos materiales para obtenerla, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales" (sentencias de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport* , C-284/11 y 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* , C-183/14).

No resulta ocioso distinguir, en todo caso, entre los requisitos materiales (relativos al propio fundamento y alcance del derecho a la devolución) y los requisitos formales (referidos a las modalidades y al control del ejercicio del derecho, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración), distinción efectuada con frecuencia por el Tribunal de Luxemburgo (v. sentencia de 11 de diciembre de 2014 , *Idexx Laboratories Italia* , C-590/13 , ó 28 de julio de 2016, *Giuseppe Astone contra Procura della Repubblica* , C-332/15).

Lo relevante es tener en cuenta que se ha impuesto una línea antiformalista conforme a la cual, desde el momento en que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer -por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA- requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

4. Ello no obstante, se desprende de esa misma jurisprudencia -al interpretar la normativa europea- que los Estados miembros pueden establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, en el bien entendido de que tales medidas no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos y que no pueden ser utilizadas de modo que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, su neutralidad.

En el ámbito de esas potestades se enmarca el artículo 119 de nuestra ley del IVA , que regula los *requisitos materiales* que deben cumplirse para que los empresarios o profesionales establecidos en otro Estado de la Unión puedan obtener la devolución del IVA, y entre los que incluye el requisito de la *afectación* , es decir, y por lo que ahora interesa, que los bienes adquiridos de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del impuesto se hayan destinado "a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado".

La necesidad de que concurra este requisito material no solo no es negada por ninguna de las partes, sino que resulta plenamente coherente con el mecanismo mismo de la devolución, que solo resultará procedente si, en efecto, se ha producido la afectación prevista en la norma.

5. Lo relevante entonces -en lo que aquí importa- es determinar quién debe probar la concurrencia del requisito de la afectación (que, insistimos, no es una obligación *formal* , sino una exigencia *material* imprescindible para que proceda el derecho a la devolución).

No parece que pueda negarse que -por aplicación del artículo 105 de la Ley General Tributaria - es el interesado (que solicita la devolución) el que debe acreditar la concurrencia de los requisitos materiales del derecho que reclama, a lo que debe añadirse que los principios de facilidad probatoria y proximidad a las fuentes de prueba abonan la imposición al contribuyente de la carga de la prueba en estos mismos términos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Otra cosa será -y a ello nos referiremos al resolver el caso- que las exigencias de la Administración para dar por probado el derecho a la devolución sean desproporcionadas, excesivas o innecesarias, lo cual determinaría no solo una ilegalidad desde el punto de vista de la neutralidad del impuesto, sino una irregularidad con efectos anulatorios desde la estricta perspectiva del procedimiento.

QUINTO. Respuesta a la segunda cuestión interpretativa que plantea el auto de admisión.

1. El razonamiento contenido en el fundamento de derecho anterior permite responder al segundo de los interrogantes que nos suscita el auto de admisión (si el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas puede ser negado cuando, pese a concurrir las condiciones materiales que determinan su nacimiento, no se cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa interna a tal efecto).

2. Pero antes resulta forzoso realizar una matización esencial: ni en el procedimiento de comprobación limitada que se inició tras formularse las peticiones de devolución, ni en la vía económico-administrativa (ante el TEAC), ni en sede judicial (ante la Audiencia Nacional) se ha cuestionado el derecho pretendido por incumplimiento de los *requisitos formales* exigidos por la normativa interna española.

El debate ha sido -también en sede casacional- otro bien distinto: si GE AUTO SERVICE LEASING GMBH ha acreditado, como a ella incumbía, la concurrencia de los *requisitos materiales* del pretendido derecho a la devolución de las cuotas del IVA, en cuanto empresario no establecido en el territorio de aplicación, correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006.

En otras palabras, ni la Oficina de Gestión, ni el TEAC, ni la Sala de la Audiencia Nacional han rechazado el derecho a la devolución por incumplimiento de formalidades, sino porque han considerado no acreditada la concurrencia del requisito *material* de la afectación, sin que se haya trabado debate alguno sobre el cumplimiento por el interesado de aspectos relativos a su contabilidad, su facturación o sus declaraciones tributarias.

3. Por tanto, *adecuando* la pregunta del auto de admisión a las exigencias del caso, cabría responder, en los términos vistos en el fundamento anterior, que el principio de neutralidad del IVA no impide a los Estados miembros comprobar, de manera proporcionada y ajustada a las exigencias derivadas de dicho principio, que se cumplen los requisitos materiales establecidos en la normativa de la Unión Europea y en la legislación interna dictada en su desarrollo para la procedencia de la devolución de cuotas de dicho impuesto.

SEXTO. Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional por la sola razón de que no era posible aportar o alegar en vía de revisión económico-administrativa aquello no aportado o no alegado en el procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente (en el caso, de comprobación limitada para determinar si procedía o no el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por un empresario no establecido).

Conviene recordar, como dijimos más arriba, que hubiera sido posible excluir la actividad probatoria en sede económico-administrativa en los casos de mala fe o abuso de derecho. Ocurre, sin embargo, que no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a la entidad recurrente de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala de la Audiencia Nacional (que, a lo sumo, reprochan a la entidad cierta desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos).

Debe, pues, revocarse la sentencia en el particular expuesto en la medida en que -como también hemos señalado- la actitud abusiva o malintencionada debe constatarse en el expediente y su existencia debe justificarse cumplidamente por el órgano competente.

2. Derivado de la anterior, procede anular la resolución del TEAC (que rechazó la devolución sin analizar la nueva documentación aportada) y ordenar a la Sala de la Audiencia Nacional que dicte nueva sentencia en la que, a tenor del acervo probatorio del que dispone, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH y, de ser así, la reconozca expresamente.

Entendemos que esta es la solución que en derecho procede por tres razones:

a) Porque reponer el procedimiento al momento en el que el TEAC dictó la resolución impugnada en la instancia no solo abocaría al interesado a un eventual nuevo peregrinaje procesal, sino porque podría limitar el derecho de la demandante en la medida en que aquel órgano de revisión solo podría valorar los nuevos documentos aportados en sede económico-administrativa, no los incorporados al procedimiento judicial.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

b) Porque la Sala competente de la Audiencia Nacional no ha emitido pronunciamiento alguno sobre la procedencia, en cuanto al fondo, del derecho a la devolución a tenor de las pruebas de las que disponía al dictar sentencia, pronunciamiento que debía haber efectuado si no hubiera seguido la tesis del TEAC que ahora hemos considerado contraria a Derecho.

c) Porque las limitaciones propias del recurso de casación (del que están excluidas las cuestiones de hecho) ha determinado que no se haya trabado en esta sede debate alguno sobre la procedencia *material* de la devolución, siendo así que las alegaciones de las partes se han constreñido -como no podía ser de otra forma- a la concurrencia o no de las infracciones alegadas en el escrito de preparación y a postular una u otra respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

3. Conviene, no obstante, hacer una última precisión: el pronunciamiento que debe hacer la Sala de instancia en cumplimiento de esta sentencia debe efectuarse valorando la totalidad de la prueba de la que disponía (esto es, del expediente administrativo en su integridad, de los documentos aportados por las partes con el escrito rector y el de contestación y con la prueba admitida por la propia Sala en auto de 10 de febrero de 2014); de esa forma se dará cumplimiento efectivo a la jurisprudencia que, en punto al carácter revisor de esta jurisdicción, señala, en lo que ahora importa, que tal carácter no impide proponer (y valorar) en sede judicial prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos tercero y quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de fecha 22 de septiembre de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 152/2013, sobre solicitudes de devolución de cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en los ejercicios 2005 y 2006, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de enero de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) deducidas por la citada sociedad contra las resoluciones desfavorables de los recursos de reposición deducidos frente a sendos acuerdos de 18 de febrero de 2009, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los que se denegó a la entidad referida el derecho a la devolución solicitada, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Cuarto. Reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la Sala de la Audiencia Nacional se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH y, de ser así, la reconozca expresamente.

Quinto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

D. Angel Aguallo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ