



Roj: **SAN 3139/2017** - ECLI: **ES:AN:2017:3139**

Id Cendoj: **28079230062017100253**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **6**

Fecha: **18/07/2017**

Nº de Recurso: **147/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000147 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01365/2016

Demandante: SISTEMAS ENERGETICOS LA CAMARA, S.L.

Procurador: D. JORGE DELEITO GARCÍA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a dieciocho de julio de dos mil diecisiete.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el **recurso** contencioso-administrativo núm. **147/2016**, promovido por el Procurador de los Tribunales D. Jorge Deleito García, en nombre y en representación de la mercantil **SISTEMAS ENERGETICOS LA CAMARA, S.L.** , contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 17 de noviembre de 2015 que desestima la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución dictada en fecha 26 de febrero de 2014 por el Jefe de la Dependencia Regional de la Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación especial de Andalucía de la Agencia Tributaria por la cual se desestima el **recurso** de reposición que se había interpuesto contra el acuerdo de liquidación por el concepto de IVA referente al cuarto trimestre



del ejercicio 2012, por importe de 4.616.454, 28 euros. Ha sido parte en autos la Administración demandada representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Interpuesto el **recurso** y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que dicte sentencia por la que declare la nulidad de la resolución impugnada y que, en consecuencia, se anule la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido referente al cuarto trimestre del ejercicio 2012 por importe de 4.616.454,28 euros.

SEGUNDO. - El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se desestime el **recurso** contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. - Posteriormente se dio traslado a las partes para que presentaran escritos de conclusiones y una vez aportados quedaron las actuaciones pendientes para votación y fallo.

CUARTO. - Para votación y fallo del presente proceso se señaló la audiencia el día 28 de junio de 2017.

QUINTO. - En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. BERTA SANTILLAN PEDROSA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - En el presente **recurso** contencioso administrativo se impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en fecha 17 de noviembre de 2015 que desestima la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución dictada en fecha 26 de febrero de 2014 por el Jefe de la Dependencia Regional de la Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación especial de Andalucía de la Agencia Tributaria por la cual se desestimó el **recurso** de reposición que se había interpuesto contra el acuerdo de liquidación por el concepto de IVA referente al cuarto trimestre del ejercicio 2012, por importe de 4.616.454, 28 euros. Dicho acuerdo de liquidación deniega a la mercantil recurrente SISTEMAS ENERGETICOS LA CAMARA, S.L. la devolución de las cuotas de IVA soportadas, por importe de 4.616.454,28 euros, basándose exclusivamente en que la interesada no había aportado la documentación requerida y ello, según la Administración, impidió comprobar si se había cumplido el requisito de contabilización y el resto de las exigencias objetivas, subjetivas y formales de los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, para poder así acceder a su devolución. Documentación que, aunque, se aporta posteriormente por la mercantil interesada junto con el **recurso** de reposición, la Administración consideró que ya en esa fase no era posible la entrega de documentación que debió aportar en la fase de inspección. Y con ello se negó a la recurrente la posibilidad de examinar si reunía o no los requisitos legales para poder obtener la devolución instada. Criterio este que confirma el TEAC en la resolución administrativa que constituye el objeto del presente proceso jurisdiccional.

SEGUNDO. - En el escrito de demanda presentado por la mercantil, SISTEMAS ENERGETICOS LA CAMARA, S.L., se solicita la nulidad de la resolución administrativa impugnada. Y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

a) La Administración no agotó las posibilidades de notificación. Afirma que las notificaciones de las actuaciones administrativas derivadas del procedimiento de inspección de comprobación parcial acerca del IVA - ejercicio 2012- debieron realizarse a través del buzón electrónico; pero lo cierto es que ninguna notificación realizada a través de dicho sistema resultó con éxito.

b) No resulta ajustado a derecho que la Administración no tenga en cuenta la documentación aportada por el interesado junto al **recurso** de reposición con independencia de la causa que pudo motivar la falta de aportación en una fase anterior. En esta línea de argumentación destaca que la actuación de la Administración vulnera el principio de neutralidad impositiva cuando rechaza el derecho de la recurrente a la devolución de las cuotas soportadas por IVA con el único argumento de que no aportó en el procedimiento de inspección la documentación requerida y que la aportada en vía de **recurso** de reposición ya no es admisible.

Por el contrario, el Abogado del Estado interesa la confirmación de la resolución impugnada. Y se apoya en las mismas razones consignadas en la resolución del TEAC, es decir, por no haber atendido el obligado tributario



el requerimiento que en su día se le hizo a fin de presentar la documentación justificativa del derecho a la devolución y ser extemporánea su aportación en trámite de reposición.

TERCERO.- Centrado el objeto de debate corresponde a esta Sección examinar si la Administración debe ordenar la retroacción de las actuaciones administrativas de comprobación tributaria cuando, como ha sido el caso, el interesado aporta por primera vez en vía de **recurso** de reposición la documentación que la Administración le había requerido en el procedimiento de inspección para acreditar, en su caso, el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas.

Esta Sección reconoce que es este muy tema polémico que ocasiona mucha discusión doctrinal y jurisprudencial. Y que en alguna ocasión que ya se le ha planteado ha concluido que puede admitirse la entrega de documentos en vía de **recurso** de reposición en aplicación del principio de neutralidad impositiva aplicable en relación con el IVA pero matizando que, en aras del principio de seguridad jurídica, ello será posible cuando se entienda que al interesado se le ha podido colocar en una situación de indefensión, como puede suceder cuando el interesado no pudo conocer con exactitud en vía de gestión o de inspección que documentación debía entregar. Es este el criterio recogido por las sentencias dictadas por esta misma Sección en fechas 3 de marzo de 2016 (rec. nº 73/2015) y 20 de abril de 2016 (rec. nº 389/2015). En esta última sentencia dijimos:

*"En efecto, esta Sala no es ajena a la necesidad de evitar que el trámite de revisión de la decisión administrativa se desnaturalice hasta el punto de que, en el mismo, pueda el interesado aportar todos los documentos que considere oportuno cuando no lo hizo al ser requerido para ello y en el plazo que al efecto se le concedió. Entendemos que, de admitirse la solución contraria, es decir, que cualquier documento que hubiera de haberse presentado antes pueda serlo en vía de revisión bajo la idea de que, en el caso del **recurso** de reposición, el órgano que decide es el mismo, se estaría facultando al obligado para no aportar documento alguno cuando fuese requerido para ello en el convencimiento de que podría hacerlo después, cuando recurriera la decisión eventualmente denegatoria de su solicitud".*

Por tanto, debemos analizar si la no aportación de documentos por parte del interesado en el procedimiento de inspección se debió o bien a su conducta pasiva y poco diligente o bien a una actuación de la Administración que ocasionó indefensión al interesado, en cuyo caso sería oportuno que la Administración aceptara que el administrado podía entregar la documentación en vía de **recurso** de reposición para no verse así perturbado el principio de neutralidad en relación con el IVA.

Esta Sala considera que en el procedimiento de inspección si se ha ocasionado indefensión al administrado por cuanto la Administración no ha acreditado debidamente que efectivamente el interesado conoció o que pudo conocer de los acuerdos requiriéndole la aportación de documentación. Y ello porque el sistema de comunicaciones y de notificaciones empleado por la Administración no ha sido especialmente cuidadoso con los derechos del administrado cuando precisamente la notificación es el medio que permite al interesado conocer las actuaciones de la Administración y reaccionar frente a las que le sean gravosas. La mercantil recurrente desde el 4 de enero de 2011 está incluida en el sistema obligatorio de notificación electrónica para recibir las comunicaciones y notificaciones realizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Sistema regulado en el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre que en su artículo 3 dispone:

*"1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los **recursos** de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5.*

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente.

b) Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

c) Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.



3. Si en algunos de los supuestos referidos en el apartado anterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria llegara a practicar la comunicación o notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada".

Estar acogido al sistema de notificación obligatoria electrónica implica que deben recibirse mediante ese sistema electrónico todas las notificaciones que reciba de la AEAT. Sin embargo, en el procedimiento de inspección que revisamos se ha utilizado por la Inspección de forma aleatoria y alternativa tanto el sistema de notificación electrónica como el sistema de notificación personal a través de agente tributario. Y esa dualidad en el uso de la forma de notificación ha afectado al acuerdo de la inspección requiriendo a la recurrente documentación así como al acuerdo por el que se daba al interesado trámite de audiencia por 10 días. La Administración conocía la obligación de notificar a través del sistema de notificación electrónica y al resolver el **recurso** de reposición admite que en algunas ocasiones utilizó exclusivamente el sistema de notificación a través de agente tributario, olvidando el sistema de notificación electrónica obligatoria, y justifica ese proceder afirmando que el sistema de notificación personal es más rápido puesto que en el de notificación electrónica debían esperarse diez días para saber, en cada caso, si el interesado había recibido o había rechazado la notificación. En este caso concreto esta forma de actuar de la Administración ha ocasionado situaciones de confusión y de indefensión al administrado que no permite a esta Sección concluir en que momento pudo efectivamente conocer de los requerimientos de entrega de la documentación exigida para poder analizar si concurrían o no los derechos de devolución de las cuotas de IVA soportado. Esta conclusión se alcanza en este proceso dadas las consecuencias gravosas que para el administrado ha supuesto esa forma aleatoria y alternativa de utilizar el sistema de notificaciones - no se examina la documentación a fin de obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas- sin que se prejuzgue ni ello suponga fijar criterio sobre la validez de las notificaciones personales en los casos en los que se aplica el sistema de notificaciones obligatorias electrónicas. Las notificaciones realizadas en el proceso de inspección no permiten concretar con exactitud en que momento conocía el administrado la obligación de entregar la documentación; documentación que finalmente entrega cuando interpone el **recurso** de reposición frente al acuerdo de liquidación que no acepta la devolución instada por el interesado a quien, además, no consta que se le diera traslado del expediente en el trámite de audiencia concedido previo al acuerdo de liquidación porque aunque ese acto consta que se notificó vía electrónica no obstante, la Administración no ha aportado el certificado exigido en el artículo 6, apartado 5, del mismo Real Decreto en el que se afirma:

" La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido".

Y el incumplimiento reseñado esta sección considera que ha ocasionado indefensión e inseguridad jurídica al administrado capaz de producir la anulabilidad del acto conforme a lo establecido en el artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Lo cual implica que, en este caso, sea admisible la entrega de la documentación reclamada por la inspección con el **recurso** de reposición dadas las peculiaridades que han concurrido en relación con las notificaciones practicadas al interesado en la fase de inspección. Especialmente, cuando se trata de documentación que debe llevar, en su caso, a obtener la devolución de cuotas soportadas por IVA respecto del cual juega el principio de neutralidad impositiva que se acentúa aún más cuando, como es el caso, se rechaza la citada devolución por motivos formales. En consecuencia, esta Sección concluye que en este caso y dadas las circunstancias concretas analizadas la Administración debió admitir en vía de reposición la documentación aportada por el interesado y ello supone la estimación del **recurso** contencioso administrativo pero con el único y exclusivo fin de que la Administración proceda al examen y análisis de la documentación referida sin que ello suponga, en este proceso, declarar que el recurrente tiene derecho a la devolución del IVA reclamado. En consecuencia, debemos acordar la retroacción de actuaciones al procedimiento de inspección a fin de que se pronuncie nuevamente la Administración tributaria sobre la devolución reclamada de modo que se garantice el trámite de audiencia previsto en la Ley General Tributaria.

Este es, por otra parte, el criterio seguido por el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de noviembre de 2014, **recurso** de casación 2015/2013.

La solución ha de ser ahora la de estimar el **recurso** en el sentido de ordenar la retroacción de las actuaciones a fin de que por la Administración tributaria se valore la documentación aportada por la mercantil actora con su **recurso** de reposición y se resuelva, a su vista, sobre la devolución de las cuotas de IVA que reclama. sin



que pueda accederse a la principal de acordar la devolución del IVA solicitado, que excede evidentemente de la consecuencia que debe seguirse de lo antes razonado.

CUARTO.- No procede hacer expresa imposición de costas en aplicación lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el **recurso** contencioso-administrativo nº **147/2016**, promovido por el Procurador de los Tribunales D. Jorge Deleito García, en nombre y en representación de la mercantil **SISTEMAS ENERGETICOS LA CAMARA, S.L.** , contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 17 de noviembre de 2015 por la que se desestima la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución dictada en fecha 26 de febrero de 2014 por el Jefe de la Dependencia Regional de la Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación especial de Andalucía de la Agencia Tributaria por la cual se desestima el **recurso** de reposición que se había interpuesto contra el acuerdo de liquidación por el concepto de IVA referente al cuarto trimestre del ejercicio 2012, por importe de 4.616.454, 28 euros y, en consecuencia, debemos anular y anulamos la referida resolución, por no ser ajustada a Derecho, disponiendo en su lugar se retrotraigan las actuaciones a fin de que por la Administración tributaria se valore la documentación aportada por la entidad actora con el **recurso** de reposición y se resuelva, a su vista, sobre la devolución de las cuotas de IVA que reclama.

No se efectúa un pronunciamiento especial sobre las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , y contra la que cabe **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 del **recurso** deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su **no** tificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 25/07/2017 doy fe.