



Roj: **STS 1509/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:1509**

Id Cendoj: **28079130022017100153**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/04/2017**

Nº de Recurso: **615/2016**

Nº de Resolución: **684/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3464/2015,**  
**STS 1509/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 20 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el num. 615/2016 ante esta Sala Tercera pende de resolución, interpuesto por la entidad mercantil PUIG FRANCE SAS, representada por el procurador D. Francisco Velasco Muñoz- Cuellar y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 13 de octubre de 2015 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 32/2013 en materia de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinadas empresas o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. La solicitud de devolución va referida al ejercicio 2008, por importe de 185.037,95 euros. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha de 24 de noviembre de 2008, se presenta por la entidad PUIG PRESTIGE BEAUTE una solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por el importe de 185.037,95 €, de acuerdo con el procedimiento regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .

**SEGUNDO.-** Para la tramitación de esta solicitud, se emitió un requerimiento de información por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria con fecha de 18 de diciembre de 2009 y cuya notificación se produjo el 28 de enero de 2010, en el que se solicitaba aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, dado que en los datos obrantes en el expediente constan DUAS de exportación en los que la entidad solicitante aparece como exportador, así como entregas intracomunitarias declaradas en el modelo 349 por el solicitante.

Sin embargo, el anterior requerimiento no fue atendido por la solicitante, por lo que se procedió a denegar la solicitud por no probar el derecho que solicitaba, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

El acuerdo de denegación fue adoptado el 30 de abril y notificado el 20 de mayo de 2010.

**TERCERO.-** El 17 de junio de 2010 se presentó *recurso de reposición* alegando:

-Que no se atendió el requerimiento formulado por no haber llegado a las personas responsables de su atención, produciéndose un extravío interno.



-Que, en el ejercicio 2008, no realizó las operaciones de exportación y entregas intracomunitarias que se le imputan, pero si en 2009, razón por la cual adquirió la condición de sujeto pasivo en España.

-Explica las actividades desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto, indicando que se trata de una sociedad francesa dedicada a la distribución de productos de perfumería, cosmética e higiene. En 2009 decidió trasladar al territorio de aplicación del impuesto sus almacenes logísticos desde donde procedió a distribuir sus productos tanto a países de la Comunidad como a países terceros. Por ello, las exportaciones y entregas imputadas deben considerarse para el ejercicio 2009.

El recurso fue desestimado el 23 de junio de 2010, rechazando las alegaciones aportadas por no haber probado su derecho conforme al artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, basándose, por otra parte, en resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, en concreto una de 16 de mayo de 2007, que establece que no se puede pretender que en fase de recurso 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 para reconocerle la devolución.

El acto de desestimación del recurso fue notificado el 6 de julio de 2010.

**CUARTO.-** El 22 de julio de 2010 se interpuso reclamación económico administrativa, solicitando la puesta de manifiesto del expediente, lo cual aconteció el 26 de octubre de 2010. En estas alegaciones se manifiesta que la interposición de la reclamación se dirige contra la resolución del recurso de reposición por entender que no ha sido dictada conforme a derecho. Las razones esgrimidas son:

- El requerimiento notificado el 28 de enero de 2010 no lo fue debidamente, lo cual condujo a la reclamante a una situación de indefensión ya que no le fueron admitidas las alegaciones realizadas en fase de recurso.

- Este requerimiento, a juicio de la interesada, adolece de incuestionables vicios, ya que en el acuse de recibo de la notificación figura un garabato ilegible y la fecha de la recepción, pero no se indica ni tan siquiera la identidad de la persona que la recibió ni la condición en que se efectuó. Transcribe el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común y los artículos 110 y 111 de la Ley General Tributaria, para entender que no se puede entender practicada una notificación sin haberse asegurado la recepción o que ha tenido constancia del contenido de la misma por parte del destinatario.

- Respecto a las actividades desarrolladas en 2008 en el territorio de aplicación del impuesto, afirma no estar establecido en el mismo y, por tanto, tener derecho a la obtención de la devolución de las cuotas soportadas del IVA de acuerdo con lo regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, dado que cumplió con los requisitos contenidos en el mencionado artículo.

- Que las exportaciones y entregas referidas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se corresponden con operaciones realizada en 2009. Para justificar esta afirmación aporta copia de la solicitud de alta en el censo de empresarios, documento justificativo del NIF y el alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

- Reitera la no realización de las operaciones imputadas y sostiene que se ha producido una interpretación errónea por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, no pudiendo demostrar algo que no se ha producido.

- Que se vulnera el carácter neutral del impuesto al no producirse la devolución solicitada.

En *resolución de 15 de noviembre de 2012* ( R.G. 3894/2010), el TEAC acordó desestimar la reclamación interpuesta confirmando la resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por no acreditar de manera fehaciente el derecho a la obtención de las cuotas satisfechas por el procedimiento establecido en el artículo 119 de la Ley del Impuesto .

**QUINTO.-** Con fecha 25 de enero de 2013 la sociedad PUIG FRANCE, sucesora de PUIG PRESTIGE BEAUTE, interpuso recurso contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional que fue turnado a la Sección Sexta y resuelto en sentencia num. 32/2015, de 13 de octubre, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: Fallamos: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de PUIG FRANCE contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de noviembre de 2012, a que la demanda se contrae, que declaramos conforme a Derecho. Con expresa condena en costas a la parte actora.

**SEXTO.-** Contra la citada sentencia PUIG FRANCE SAS interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante la Sala sentenciadora la cual, una vez que admitió el recurso, dio traslado al Abogado del Estado para que pudiera formalizar su oposición al recurso. Formalizado que fue el escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 21 de marzo de 2017 para la votación y fallo de este recurso,



día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo cual se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La ratio decidendi de la sentencia recurrida se contiene en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto:

Cuarto.- El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Por su parte, el artículo 119. Siete. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece 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.

La primera cuestión que se desprende de los preceptos expuestos es que los empresarios o profesionales no establecido podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

El principio contenido en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha sido interpretado por el Tribunal Supremo, en su 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 debe precisarse que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". 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".

De lo anteriormente expuesto se sigue claramente que 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 cumpliera 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 requerirse 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 (TJCE 2004, 90) (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 considerarse 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 aclarase detalladamente las operaciones realizadas en España pues de los datos obrantes en el expediente constaban DUAS de exportación en los que la entidad aparecía como exportadora, así como entregas intracomunitarias declaradas en el modelo 349, 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.

**Quinto.-** Además debe señalarse que el obligado tributario no puede pretender que en fase de recurso 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 revisión de la resolución impugnada, 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) 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". ( art. 118.1 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre ).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 al recurso de reposición en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

La documentación aportada y alegaciones efectuadas por el interesado en el procedimiento de revisión 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.

No se trata, en consecuencia, de llevar el rigor formal hasta sus últimas consecuencias, sino de atender a la naturaleza y finalidad de cada procedimiento, que quedarían desdibujadas si en el curso de los de revisión se aceptaran nuevos documentos no aportados antes (pudiendo haberlo hecho) y que fueron requeridos desde un primer momento.

**SEGUNDO.-** La recurrente alega identidad de supuestos y contradicción entre la sentencia que recurre y la que se invocan de contraste:

**1. Sentencia recurrida.-** El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 13 de octubre de 2015, cuya casación se pretende, es el siguiente:

a) Durante el ejercicio 2008, PUIG FRANCE SAS, sociedad francesa dedicada a la distribución de productos de perfumería, cosmética e higiene personal, que en dicho ejercicio tenía la condición de no establecida en el territorio de aplicación del IVA (en adelante, TAI), soportó, con ocasión del desarrollo de su actividad económica, cuotas de IVA en España por importe de 185.037,95 euros, que tenían la condición de deducibles. Estas cuotas le fueron repercutidas por un proveedor establecido en el TAI.

b) En fecha 24 de noviembre de 2008, al amparo de lo establecido en el artículo 119 de la LIVA, PUIG FRANCE solicitó la devolución de los 185.037,95 euros soportados en concepto de IVA en el ejercicio 2008, mediante el modelo 361 para empresarios o profesionales no establecidos en el TAI.

Sin embargo, dicha devolución fue desestimada mediante acuerdo de denegación de 30 de abril de 2010, en el que se decía que no quedaba acreditado su derecho a la devolución por no haber contestado a un requerimiento en el que se solicitaba a PUIG FRANCE justificación y aclaración acerca de si había realizado actividades de exportación o entregas intracomunitarias en el 2008.

c) De conformidad con lo declarado por la Audiencia Nacional en la sentencia de 13 de octubre de 2015 cuya casación se pretende, "no cabe, en sede de revisión de la resolución impugnada, 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) 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" (página 10 de la sentencia).





Es decir, el criterio manifestado por la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida consiste en rechazar la aportación de documentación que ampare un derecho del contribuyente, en recurso de reposición, so pretexto de que dicha documentación solamente puede aportarse en el procedimiento administrativo de aplicación de los tributos (de inspección o gestión) en que se haga valer dicho derecho; en ningún caso en un momento posterior (ni en vía administrativa, ni económico-administrativa ni tampoco en vía judicial).

La aplicación de este criterio al supuesto que nos ocupa conduce a la Audiencia Nacional a denegar a la recurrente la devolución de unas cuotas de IVA que ha soportado como no establecido y cuya devolución procede al amparo de lo establecido en el artículo 119 de la LIVA, por el mero hecho de no contestar en plazo a un requerimiento que (i) solicita una información que, según la propia Audiencia Nacional reconoce en la sentencia impugnada, ya obraba en poder de la Administración, y (ii) ha sido contestado en sede de reposición, quedando desde ese momento acreditada la procedencia de la devolución instada por PUIG FRANCE.

## 2. Primera sentencia de contraste.

2.1 El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015 (recurso de casación número 1936/2013), cuyo pronunciamiento es contradictorio con el de la sentencia que da lugar al presente recurso de casación, es el siguiente, según se constata en la sentencia de la que dicho recurso trae causa:

a) En fecha 26 de junio de 2008 el interesado -un empresario no establecido en TAI- presentó mediante el modelo 361 una solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio 2007, por importe de 946.187,83 euros.

b) En fecha 30 de junio de 2009 dicha solicitud fue desestimada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria al entender que la solicitante no había aportado justificante, factura, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que probase que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España estuviesen afectos a operaciones que den derecho a la devolución solicitada en los términos establecidos en el art. 119 de la LIVA, a pesar de haber sido requerida para que aclarase de forma detallada tal extremo.

c) Disconforme con ello, el interesado formuló recurso de reposición, justificando su actividad y la procedencia de la devolución solicitada. Dicho recurso se entendió desestimado por silencio administrativo negativo.

d) Contra esta desestimación presunta, se presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue igualmente desestimada al entender el citado Tribunal que no se había acreditado en sede de gestión la procedencia de la devolución solicitada, aunque sí se había acreditado en sede de reposición y en la vía económico-administrativa.

e) En desacuerdo con la resolución del TEAC de referencia, el interesado interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que, en sentencia de 16 de mayo de 2013 (recurso número 512/2011), estimó el recurso interpuesto.

f) Disconforme con el criterio de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el Abogado del Estado recurrió en casación ordinaria dicha sentencia.

El Tribunal Supremo en sentencia de fecha 24 de junio de 2015 (casación 1936/2013), que se aporta de contraste, estableció con meridiana claridad lo siguiente:

*"Hemos expuesto el razonamiento del Abogado del Estado porque en él se contiene una tesis hace mucho tiempo superada, probablemente desde la Ley Jurisdiccional de 1956.*

*(...) En el asunto que decidimos, lo único que se discute es si la aportación de la documentación con posterioridad al requerimiento formulado por la Administración es ajustada a derecho, teniendo presente que dicha documentación justificaba materialmente la devolución pretendida.*

*No se discute la corrección sustantiva de esa documentación que se acepta. Tampoco el momento temporal de su aportación, que en este caso fue presentada ante la Administración aunque después del plazo inicial ofrecido, según afirma la sentencia de instancia, extremo que tampoco se cuestiona.*

*En estas condiciones es evidente que la pretensión actuada tenía que ser estimada, como así hizo la sentencia impugnada, pues resulta evidente que se cumplen todos los requisitos materiales para entender ajustada a derecho la devolución solicitada, cuya procedencia sustantiva, insistimos, no ha sido cuestionada por la Administración en el proceso.*

*(...) Procede, en consecuencia, desestimar el Recurso de Casación interpuesto por el Abogado del Estado."*

Según el criterio del Tribunal Supremo, manifestado en la sentencia de contraste, el rechazo de la documentación aportada por el contribuyente en sede de reposición, por entender que la documentación



necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, supone volver a una concepción meramente revisora de los procedimientos de revisión que hace mucho tiempo que ha sido superada.

**2.2. Contradicción entre la sentencia impugnada y la primera sentencia de contraste.** La contradicción existente entre la sentencia recurrida y la primera sentencia de contraste es notoria.

Así, existe identidad en los hechos -aportación en sede de reposición de la información requerida por la Administración en el seno de un expediente de devolución de IVA de no establecidos respecto del cual la Administración ya tenía información suficiente-, en los fundamentos -la acreditación de los requisitos establecidos en el artículo 119 de la LIVA para obtener la devolución de las cuotas de IVA soportado por un no establecido- y en las pretensiones -que se acepte la documentación aportada en reposición y se acuerde la devolución de las cuotas de IVA soportadas por el empresario no establecido-, y, sin embargo, ambas sentencias llegan a conclusiones opuestas.

La sentencia de la Audiencia Nacional cuya casación se pretende considera que la aportación en sede de reposición de documentación o aclaraciones requeridas en sede de gestión debe determinar la desestimación de la solicitud de devolución de IVA instada al amparo de lo establecido en el artículo 119 de la LIVA, y ello con independencia de que se cumplan materialmente los requisitos establecidos en el precitado artículo.

Por el contrario, la sentencia del Tribunal Supremo que se aporta de contraste rechaza enérgicamente dicha tesis y declara que la aportación de documentación justificativa del derecho a obtener la devolución del IVA soportado (al amparo de lo establecido en el artículo 119 de la LIVA) con posterioridad a la finalización de las actuaciones de gestión, no puede comportar la denegación de la documentación.

### **3.Segunda sentencia de contraste.**

3.1 El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 4 de febrero de 2013 (recurso número 1050/2009), cuyo pronunciamiento es contradictorio con el de la sentencia que da lugar al presente recurso de casación, es el siguiente:

a) La Administración tributaria notificó a la reclamante una liquidación por el concepto de IVA, ejercicio 2005, con una cuota a pagar de 2.402,16 euros y un acuerdo de imposición de sanción por igual concepto y ejercicio, por importe de 23.294,64 euros. b) En disconformidad con dichos actos administrativos, el contribuyente presentó un recurso de reposición en cuyo seno aportó cierta documentación que, según se lee en la sentencia de referencia, acreditaba la adecuación a Derecho de la autoliquidación de IVA presentada por el contribuyente.

Sin embargo, dicho recurso de reposición fue desestimado por la Administración, que no tuvo en cuenta la documentación aportada por el contribuyente, alegando que se había hecho con posterioridad a la finalización de las actuaciones administrativas de comprobación de la autoliquidación presentada.

c) Contra la desestimación de referencia, el contribuyente presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Castilla y León, que fue desestimada mediante resolución de fecha 30 de abril de 2009.

d) En disconformidad con la resolución del TEAR de Castilla y León de referencia, el contribuyente presentó un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que, en sentencia de fecha 4 de febrero de 2013, declaró lo siguiente:

"Por lo tanto, asiste la razón a la parte actora para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición sea valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento sea obstáculo insalvable para hacerlo, sobre todo cuando esgrime en su demanda y que no han sido contradichas, ni siquiera puestas en duda por la demandada en ningún momento .

La conclusión a la que se llega no es sino lógica constatación del hecho que si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar la 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, todo ello, obvio es decir, dentro de los principios generales de prohibición del abuso del derecho, que no se llega a apreciar en el presente caso.

Según el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, manifestado en esta segunda sentencia de contraste, no existe ningún obstáculo a la aportación de la documentación necesaria para la resolución del expediente con posterioridad a la finalización del expediente correspondiente. Tal y como apunta la sentencia



de referencia, carecería de lógica negar la posibilidad de aceptar pruebas documentales en reposición cuando sí se están aceptando de forma pacífica en vía judicial.

### **3.2. Contradicción entre la sentencia impugnada y la segunda sentencia de contraste.**

Existe identidad en los hechos -aportación en sede de reposición de la información requerida por la Administración en el seno de un expediente administrativo de gestión-.

La sentencia de la Audiencia Nacional cuya casación se pretende considera que la aportación en sede de reposición de documentación o aclaraciones requeridas en sede de gestión debe determinar la desestimación de las pretensiones del recurrente, y ello con independencia de que dicha documentación acredite la pretensión de la parte actora.

Por el contrario, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que se aporta de contraste rechaza de plano dicha tesis y declara que la documentación aportada con el recurso de reposición debe ser valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento -recurso de reposición-, sea obstáculo insalvable para hacerlo.

### **4. Tercera sentencia de contraste.**

4.1. El supuesto de hecho de la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de junio de 2012 (recurso número 1934/2009), es el siguiente:

a) El recurrente instó en 2007 la rectificación de su autoliquidación al considerar que se había aplicado erróneamente el tipo impositivo del 16% en lugar del correcto del 7%.

En fecha 26 de diciembre de 2007 la Administración de Valencia-Guillem de Castro desestimó la precitada solicitud de rectificación.

b) La recurrente presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia, aportando abundante documentación que acreditaba sus pretensiones. Sin embargo, el TEAR de Valencia resolvió en fecha 29 de julio de 2009 en sentido desestimatorio, señalando que no cabía considerar la documentación aportada en vía económico-administrativa, pues la misma debía haber sido presentada ante el órgano de gestión.

c) Disconforme con la precitada resolución, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Valencia. En sentencia de fecha 14 de junio de 2012, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana resolvió la controversia planteada declarando, tras citar dos sentencias previas de la misma Sala, que cabe la aportación de elementos de prueba y deben ser tenidos en cuenta, a pesar de no haber sido presentados en la vía administrativa previa.

### **4.2 Contradicción entre la sentencia impugnada y la tercera sentencia de contraste.**

Existe identidad en los hechos -aportación de documentación acreditativa de las pretensiones de la actora con posterioridad a la finalización del expediente administrativo de gestión correspondiente-.

La sentencia de la Audiencia Nacional cuya casación se pretende considera que la aportación de documentación o aclaraciones con posterioridad a la finalización del expediente de gestión correspondiente debe determinar la desestimación de las pretensiones del recurrente, y ello con independencia de que dicha documentación acredite la pretensión de la parte actora.

Por el contrario, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que se aporta de contraste rebate tal conclusión y declara que la documentación aportada con posterioridad debe ser valorada y tenida en cuenta a la hora de resolver.

5. Es de señalar que en esta misma línea se había pronunciado este Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de noviembre de 2014 ( casa para la unificación de doctrina 3119/2013 ) a propósito de una problema análogo al que aquí nos ocupa.

En el caso de referencia la cuestión de fondo sobre la que se alegaba la existencia de contradicción se concretaba en si el órgano judicial puede tener en cuenta nuevos elementos de prueba aportados por primera vez en alzada ante el TEAR para acreditar la deducibilidad de los gastos declarados y no admitidos por la Inspección por falta de la debida justificación documental en el procedimiento de inspección cuando había sido debidamente requerido el obligado tributario para ello.

La decisión de la Sala fue la que "si la perspectiva que se adopta es la de la realidad de los gastos, cuya deducción constituye el objeto litigioso, cualquiera que sea el modo en que se acredite su existencia, ésta



deberá ser tenida en cuenta, siendo inadmisibles que la falta de prueba de un gasto en el modo exigido por la Administración, se convierta en un motivo de denegación del gasto cuando este resulte debidamente acreditado por otros medios.

Si la perspectiva de solución del litigio es la de decidir sobre si se dan las circunstancias que justifiquen la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, es evidente que la respuesta positiva se impone pues la acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida -aunque presentada en un momento posterior- previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración.

**TERCERO.**- Ante la contradicción entre la doctrina que sostiene la sentencia impugnada y las que se aportan de contraste, la parte recurrente y con ella esta Sala consideran correcta la mantenida por estas últimas.

**La cuestión** que fundamentalmente **se plantea** en el presente recurso es 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.

Este Tribunal Supremo ha entendido que una tesis como la que se recoge en la sentencia aquí recurrida no puede ser sostenida a día de hoy. Así se constata en la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015 (casación 1936/2013), que desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2013 (recurso número 512/2011). Reconocía la Audiencia Nacional que: "La actora señala que es una entidad con sede en Dinamarca que tiene por objeto, entre otras actividades, la distribución y venta de transformadores para uso en aerogeneradores, siendo sus clientes empresarios o profesionales que se encuentran en el territorio de la Unión Europea y en concreto adquiere bienes principalmente a la entidad española ABB, SA para ser objeto de una posterior entrega interna a su cliente, Vestas Nacelles Spain, SA que es una empresa española.

Y tales hechos que constan debidamente acreditados son los mismos que la actora aportó ante la Administración, describiendo claramente su situación tanto en el recurso de reposición como en la posterior reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

Efectivamente la actora aportó facturas recibidas de su proveedor principal ABB S.A. y de otros proveedores españoles, así como las emitidas a su cliente Vestas y dicha documentación probatoria de las actividades de la compañía ya había sido aportada previamente, obrando en el expediente pues junto con la solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportado (modelo 361) se acompañaron todas las facturas recibidas por la compañía durante el ejercicio 2007, y posteriormente, junto con el recurso de reposición escrito justificando su actividad, la existencia de un contrato suscrito con Vestas y facturas tanto de compras como de ventas."

(...) y como quiera que consta que dicha documentación fue aportada en vía administrativa al interponer el recurso de reposición y durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa, no existe razón alguna para que la Administración, yendo en contra de sus propios actos, denegase la devolución correspondiente al año 2007 y concediese la de sucesivos y posteriores años, tratándose siempre de la misma situación jurídica y habiendo quedado acreditado suficientemente, a juicio de esta Sala, los extremos necesarios que justifican el cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 119 de la UVA para proceder a la devolución del impuesto solicitado."

La tesis de la Audiencia Nacional fue confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo que se aporta de contraste. En efecto este *Tribunal Supremo* en la *sentencia de 24 de junio de 2015* (recurso de casación 1936/2013) decía "El Abogado del Estado funda el motivo de casación en el siguiente razonamiento: « (...) la documentación no fue aportada durante la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución, sino una vez que el mismo había finalizado. Por lo tanto, la parte contraria no atendió el requerimiento que le fue dirigido para comprobar su derecho a la devolución del IVA, del ejercicio 2007. Razón por la que le fue denegada la misma; y no cabe admitir que, como con posterioridad aportó la documentación, ostenta el derecho a que le sea reconocido, porque de admitir esta interpretación, se dejaría en manos del contribuyente la tramitación del procedimiento administrativo, así como acreditar los requisitos para que le sea reconocido un derecho, cuando él lo estime oportuno, y no cuando la Administración le requiera para ello".

"Hemos expuesto el razonamiento del Abogado del Estado porque en él se contiene una tesis hace mucho tiempo superada, probablemente desde la Ley Jurisdiccional de 1956.

Esa tesis, la de que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración, obedece a la concepción revisora del proceso contencioso en el sentido más estricto. Es evidente que tal posición no puede ser hoy sostenida.





Lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo, sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado, lo que de raíz, priva de fundamentación a la argumentación del Abogado del Estado.

Avala la tesis de la recurrente la propia regulación que de la vía contencioso-administrativa hace la LJCA, pues es indudable que esta parte puede presentar con la demanda toda la documentación y prueba de la que disponga para acreditar su derecho, como dispone el artículo 56.3 de la UCA, y si esto es así en vía jurisdiccional, con más razón debe ser así cuando la documentación se aporta en sede de recurso de reposición ante la propia Administración gestora.

En este sentido la Sala no puede compartir la oposición que realiza la representación estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues el carácter revisor de la Jurisdicción sólo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones.

En efecto, este Tribunal Supremo ha dicho, en sentencia de 20 de junio de 2012 ( casa 3421/2010 ), que el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de 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, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración , y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción , que tras señalar en su apartado 1 que "en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", dispone en el apartado 3 que "con la demanda y la contestación las partes acompañaran los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren", y en el apartado 4 que "después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010 ( cas. 9779/2004 ).

Por tanto, 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, llamando la atención de la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema."

Como se ve, 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.

Corolario de todo lo expuesto es que resulta procedente la aportación de elementos de prueba en vía contenciosa cuando previamente no se había aportado documentación en sede del procedimientos administrativo de gestión.

**CUARTO.-** Infracción ilegal que se imputa a la sentencia recurrida.

La sentencia aquí recurrida, lejos de aceptar la aportación de documentación justificativa del derecho de la recurrente a obtener la devolución solicitada en vía de reposición, aplica un criterio superado para negar a PUIG FRANCE su legítimo derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado.

Así, la sentencia impugnada declara en el fundamento jurídico cuarto que:

" De lo anteriormente expuesto se sigue claramente que 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, aun cuando la actora materialmente cumpliera todos los requisitos previstos en el art. 119 de la LIVA y 31 del RIVA.

La sentencia llega a la conclusión de que tal tesis no vulnera el principio de neutralidad del IVA, al sostener que estaríamos ante el incumplimiento de un requisito formal cuya exigencia se justifica por motivos de control y garantía recaudatoria, de modo que su incumplimiento determina el rechazo a la devolución solicitada, aun cuando se cumplan todos los requisitos materiales para ello.

Por lo tanto, en principio, el derecho material a recibir la devolución de IVA soportado como no establecido durante el ejercicio 2008 existía, siendo el único objeto de discusión el hecho de no haber podido aportar la documentación en sede de gestión, sino en reposición, documentación que, reconoce la propia Audiencia Nacional, ya estaba en el poder de la Administración.

Sobre la falta de aportación inmediata de la información requerida, añade el fundamento jurídico quinto que:

Además debe señalarse que el obligado tributario no puede pretender que en fase de recurso 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 revisión de la resolución impugnada, 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) 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.

Así, la sentencia cuya casación se pretende infringe, en primer lugar, el principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, por, impedir, de facto, a la recurrente el acceso a la jurisdicción revisora, pues de nada le sirve recurrir la decisión de la Administración si ni la Administración, ni los Tribunales Económico-Administrativos, ni los Tribunales de Justicia pueden entrar siquiera a valorar la prueba documental aportada.



En este punto es preciso recordar que si en vía judicial está plenamente aceptada -según dispone el precitado artículo 56.3 de la UCA- la posibilidad de aportar nuevas pruebas no presentadas en el procedimiento de gestión, ni en la vía administrativa o económico-administrativa previa, que deben ser tenidas en cuenta a la hora de resolver, con mayor motivo debe aceptarse y ser tenida en cuenta tal documentación cuando se entrega al mismo órgano que la requirió en un primer momento. Ningún sentido tendría que un mismo documento fuese tenido en cuenta en la vía judicial y no en sede de recurso de reposición.

En el presente caso se **vulnera también el principio de proporcionalidad** consagrado en el artículo 3.2 de la LGT. En este sentido es evidente que denegar definitivamente el derecho a la devolución a la recurrente del IVA que soportó, por la simple razón de que no ha atendido a un requerimiento, cuya atención simplemente habría comportado aclarar una información de la que la Administración ya disponía, comporta una seria y manifiesta vulneración del principio de proporcionalidad.

La sentencia impugnada, en la medida en que niega el derecho a la devolución del IVA soportado por PUIG FRANCE, incurre en una clara vulneración del principio de proporcionalidad.

El único mecanismo de que dispone la recurrente para hacer valer su derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado durante el ejercicio 2008 es el regulado en el artículo 119 de la LIVA. Solo de este modo puede reestablecerse el principio de neutralidad que debe regir la aplicación del IVA.

**QUINTO.-** Si analizamos la sentencia cuya casación se pretende a la luz de las sentencias aportadas de contraste resulta evidente la contradicción existente entre ellas, debiendo primar la tesis de estas últimas por ser las que respondían al buen Derecho. Debe, pues, valorarse la prueba aportada en sede de reposición y comprobar si se cumplieron los requisitos materiales que el art. 119 de la LIVA establece para reconocer el derecho de la recurrente a la devolución de las cuotas soportadas durante el ejercicio 2008, en el que PUIG FRANCE fue sujeto no establecido en el territorio de aplicación del IVA.

En efecto, el artículo 119 de la LIVA regula los requisitos materiales que deben cumplirse para que los empresarios o profesionales establecidos en otro Estado de la Comunidad puedan obtener la devolución del IVA, y en el periodo a que se refiere la solicitud cursada en su día por la parte recurrente, esto es, en 2008, PUIG FRANCE cumplió con todos los requisitos para que procediera la devolución del IVA soportado:

- Se trataba de un empresario no establecido en el TAI, pues PUIG FRANCE no tenía en 2008 la condición de empresario establecido en el territorio de aplicación del IVA en aplicación de lo dispuesto en el artículo 84 dos de la LIVA, al no tener en el mismo *la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal*.

- Junto con la declaración correspondiente, se aportaron todas las facturas que acreditaban el IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto y respecto de las que se solicitaba la devolución.

-En el ejercicio 2008 estaba establecida en la Comunidad, en particular en Francia. Así lo demuestra el certificado de sujeción al pago del IVA aportado a la Administración, emitido por la *Direction Générale des Impôts* el 27 de agosto de 2010 en la que se acredita que PUIG FRANCE estaba sujeta al pago del IVA en Francia desde el 1 de septiembre de 1988.

-Durante el periodo a que se refiere la solicitud (esto es, durante el año 2008), no realizó ninguna entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA y que debiera localizarse en el territorio de aplicación del Impuesto distintas de las que se relacionan a continuación:

(i) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto fueran los destinatarios, según lo dispuesto en el artículo 84 uno 20, 30 y 40 de la LIVA.

(ii) Servicios de transporte y servicios accesorios a los mismos, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la LIVA.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria entendió que de los datos obrantes en dicha Oficina resultan DUAS de exportación en los que PUIG FRANCE aparece como exportador, así como entregas intracomunitarias. Pero lo cierto, es que estas exportaciones así como las entregas intracomunitarias fueron declaradas por medio del modelo 349 y de los correspondientes DUAS y *corresponden al periodo de 2009*.

En 2008 PUIG FRANCE no realizó ninguna operación de esta índole.

Para disipar cualquier duda que pudiera existir, la recurrente adjunta a su escrito de demanda, como documento número 3, copia del modelo 349 y de algunos DUAs, a los que erróneamente se refirió la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, donde claramente consta que las operaciones declaradas y que según esa Oficina Nacional de Gestión Tributaria impiden la devolución solicitada, se refieren al ejercicio 2009 y no al ejercicio 2008.



En 2009 tuvo lugar un cambio importante en la forma de operar de PUIG FRANCE, con el objeto de optimizar la eficiencia de los servicios que prestaba a sus clientes, así como de reducir los costes logísticos del Grupo del que formaba parte; en el ejercicio 2009 decidió centralizar sus almacenes logísticos en España, distribuyendo desde este territorio sus productos, tanto a clientes residentes en países de la Unión Europea como en países terceros. Como consecuencia de ello, en ese año la sociedad trasladó a España la distribución de los productos que comercializaba y por esta razón, adquirió la condición de sujeto pasivo del IVA en España, motivo por el cual solicitó el alta en el censo de empresarios y profesionales, así como la obtención de un NIF de la Administración española.

Con el escrito de demanda acompañó, como documento número 4, copia de la solicitud de alta en el censo de empresarios, modelo 036; como **documento número 5**, documento justificativo de la obtención del NIF de la Administración española; y como **documento número 6**, requerimiento de la Administración donde se aprecia la solicitud y tramitación del alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI), documentos todos ellos presentados y obtenidos a partir de abril de 2009 y cuyos originales obran en poder de la Administración Tributaria.

Las entregas comunitarias y exportaciones que, a juicio de la Oficina Nacional de Gestión, impedirían la devolución del IVA soportado por PUIG FRANCE se refieren al ejercicio 2009 y no al ejercicio 2008.

Por otra parte, la recurrente cumplió con los **requisitos de procedimiento que se establecen en el artículo 31 del Real decreto 1624/1992**, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

En particular, presentó, dentro del plazo de los 6 meses en que se soportaron las cuotas del IVA, el impreso sujeto a modelo oficial, el modelo 361 acompañando la documentación que se requiere. Así, junto con el modelo 361, en el cual ya se contienen las declaraciones a que se refieren los párrafos 1º y 2º de la letra a) del artículo 31.1 del Reglamento del IVA, se aportó copia de las 13 facturas relacionadas con la petición, datos de la cuenta bancaria en la cual se solicitaba que se realizara el reembolso, firma, para su cotejo, del representante de la sociedad, así como un extracto del Kbis de la sociedad francesa - documento oficial que acredita la existencia legal de una entidad mercantil, expedido por el Registro de Comercio y Empresas (equivalente al Registro Mercantil en España)-. Para una más fácil identificación, la recurrente aportó como **documento número 7**, copia del modelo 361 presentado junto con la documentación que al mismo se adjuntó.

En conclusión, concurren en la recurrente todos los requisitos establecidos legalmente para la procedencia de la devolución del IVA que soportó en 2008.

**SÉPTIMO.-** Por todo lo expuesto, procede estimar el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, sin que haya lugar a hacer pronunciamiento expreso en cuanto a las costas causadas en la instancia y en cuanto a las de este recurso, que cada parte pague las suyas.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad PUIG FRANCE SAS contra la sentencia dictada con fecha 13 de octubre de 2015 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso num. 32/2013 que casamos y anulamos y, en su lugar, estimando la demanda en su día interpuesta, anulamos el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de noviembre de 2012 que desestimó la reclamación interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la denegación de la solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por PUIG FRANCE durante el ejercicio 2008, en el que la recurrente fue sujeto no establecido en el territorio de aplicación del IVA, por importe de 185.037,95 €. Sin hacer pronunciamiento en las costas.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen, Presidente Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.