

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/1634/2011 de 18/12/2012

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

Unificación de criterio. LGT. Datos suministrados por terceros. Momento procesal apto, durante una regularización, para comunicar al obligado tributario las imputaciones de terceros con el fin de que pueda aceptar los datos imputados o bien oponerse a ellos.

Para el órgano gestor, en aplicación de los arts. 108.4 LGT 58/2003 y 92.2 RD 1065/2007, al obligado se le impone un plazo de 15 días para rechazar los datos que la Administración le ha comunicado y debe hacerlo en ese momento porque después ya no podrá hacerlo ni aportar pruebas en contra al considerarse sus actuaciones un abuso procedimental.

Las anteriores consecuencias son tan difíciles de sostener desde la perspectiva de los derechos y garantías que se reconocen en nuestro ordenamiento al contribuyente que el TEAC ha tenido de dar un paso atrás en la doctrina que ha venido sosteniendo en otras resoluciones pues advierte “que el rechazo a la aportación de toda nueva documentación no puede llevar a convertir las vías de revisión -ya sea el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa- en una especie de recursos extraordinarios de revisión en que sólo pudieran aportarse documentos recobrados o retenidos por causa de fuerza mayor, llegando a primar una especie de verdad formal sobre la verdad material, debiendo circunscribirse el rechazo a la aportación de pruebas que, habiendo sido específicamente solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y que pudieron ser aportadas, no lo hubieran sido, pues ello podría dar lugar a abuso del derecho procesal y a la infracción del artículo 112 de la Ley 30/1992.”

De otra parte, la resolución viene a fijar como doctrina que “la aplicación de la regla prevista en los artículos 108.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 92.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, no exige la previa acreditación documental de las imputaciones de terceros, exigiéndose la misma únicamente en los casos en que el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos obrantes en poder de la Administración tributaria, los cuales, a efectos de lo dispuesto en el artículo 92.2 del Reglamento, podrán serle

puestos de manifiesto en la propuesta de liquidación provisional que se realice en el procedimiento de aplicación de los tributos.”

Fundamentos de derecho

Segundo: La cuestión controvertida consiste en determinar si la correcta aplicación de los artículos 108.4 párrafo segundo de la Ley General Tributaria y 92.2 del Reglamento General de aplicación de los tributos, exige que en aquellos casos en que para la regularización de la situación tributaria de un obligado se vayan a utilizar datos aportados por terceros en cumplimiento de su obligación de suministro de información, es preciso que con carácter previo a la comunicación de esas imputaciones al obligado tributario afectado -cuya situación tributaria se está comprobando- la Administración proceda a obtener la acreditación documental de las imputaciones de terceros, o, si por el contrario, los citados preceptos permiten que la Administración utilice tales datos, poniéndolos de manifiesto al obligado afectado, de forma que la Administración quede obligada a obtener su acreditación documental -entre otros medios mediante el requerimiento al declarante para que ratifique y además justifique dichas imputaciones- sólo en aquellos casos en que, tras su puesta en conocimiento, el obligado tributario afectado alegue la inexactitud o falsedad de los datos, siendo posible que dicha comunicación o puesta en conocimiento se haga con ocasión de la práctica de la propuesta de liquidación provisional...

Frente a la interpretación de que la actividad probatoria exigible a la Administración puede limitarse a acreditar la constancia de los datos imputados al obligado tributario en la información previamente suministrada por terceros, el precepto citado relativiza la eficacia probatoria de tales datos cuando el obligado tributario niegue la veracidad de dicha información, lo que en ningún caso debe llevar a entender esta norma como una restricción de la garantías de los obligados tributarios, consintiendo una descarga de la labor probatoria necesaria de la Administración, sino que, bien al contrario, una vez comunicados dichos datos imputados por terceros al obligado afectado, si éste alega su falsedad o inexactitud, la carga de la prueba recaerá sobre la Administración, a la que se impone una obligación de contraste, de la que deberá quedar constancia en el expediente, de forma tal que si esta obligación de contraste se incumpliera, la Administración incurriría en falta de justificación o prueba del hecho imponible. Las reglas generales de carga de la prueba impiden desplazar hacia el obligado la carga de demostrar la inexistencia de unos hechos no demostrados...

Cuarto: En desarrollo del artículo 108.4 de la LGT, el apartado 2 del artículo 92 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio...

De este precepto reglamentario podemos destacar dos aspectos procedimentales. El primero se refiere al plazo que tiene el interesado para poder manifestar su oposición a los datos imputados por terceros, quince días a partir del momento en el que la Administración se los hubiera comunicado, incluso si no se le ha concedido el plazo o si se le hubiera concedido un plazo menor. En relación con ello, y puesto que no constituye el objeto del presente recurso extraordinario de alzada, este Tribunal Central no se va a pronunciar sobre las consecuencias de su incumplimiento, pero no quiere dejar de recordar su doctrina sobre la aportación de pruebas en fase de recurso o reclamación establecida, entre otras en Resoluciones 3705/2010, de fecha 19 de octubre de 2012, doctrina ésta que, en aras del principio de tutela judicial efectiva, debe ser aplicada con cautela. Así, de esta doctrina se quiere poner de relieve, a los efectos que aquí pudieran interesarnos, que el rechazo a la aportación de toda nueva documentación no puede llevar

a convertir las vías de revisión -ya sea el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa- en una especie de recursos extraordinarios de revisión en que sólo pudieran aportarse documentos recobrados o retenidos por causa de fuerza mayor, llegando a primar una especie de verdad formal sobre la verdad material, debiendo circunscribirse el rechazo a la aportación de pruebas que, habiendo sido específicamente solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y que pudieron ser aportadas, no lo hubieran sido, pues ello podría dar lugar a abuso del derecho procesal y a la infracción del artículo 112 de la Ley 30/1992.

El segundo aspecto procedimental de la norma reglamentaria que nos ocupa, el artículo 92.2 del RGRI, se refiere a la forma de comunicación al obligado tributario cuya situación se está regularizando, de los datos imputados por terceros que la Administración está utilizando, “mediante comunicación o diligencia”, dice literalmente el precepto. En los términos planteados por el Director recurrente, se interesa el criterio de este Tribunal Central sobre si esa comunicación o diligencia deber ser específica o las imputaciones de terceros pueden comunicarse junto con la notificación de otras actuaciones administrativas...

...En relación con todas las consideraciones expuestas, podemos destacar sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 26 de noviembre de 2010 (Rec. nº 355/2009) en cuyo fundamento de derecho segundo se afirma:

“Compartimos plenamente el razonamiento del TEARA, y muy especialmente el criterio del Sr. Abogado del Estado, y es que los datos que la Administración tiene en su poder referidos al actor, han sido suministrados por terceros con los que ha mantenido relaciones económicas, terceras personas que, consecuentemente, han satisfecho rendimientos al obligado tributario, de manera que la Administración tiene en su poder una auténtica prueba, en la medida en que se trata de declaraciones de terceros. El precepto autoriza a la Administración a que practique la liquidación relativa a un determinado hecho imponible con esa prueba, si bien le impone el deber de poner de manifiesto al interesado la imputación de rendimientos que figura a su nombre para que pueda alegar la inexactitud o falsedad, y si así lo hace recae sobre la Administración la carga de desplegar la actividad probatoria plena. Mas si el interesado guarda silencio o no comparece en el trámite de alegaciones del procedimiento de comprobación, significa que no contradice la información de la que dispone la Administración. De manera que al contradecir esa información después del procedimiento de comprobación, es decir, en sede económico-administrativa o en vía judicial, como ahora acontece, ha de destruir la presunción iuris tantum de certeza que consagra el precepto, y la prueba ha de ser contundente, convincente, poderosa, habida cuenta que la Administración carece ya de facultades para realizar una mayor comprobación...”

