

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/08923/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **30/10/2023**

Asunto:

Pruebas. Aportación de pruebas en vía de revisión administrativa (recurso de reposición y vía económico-administrativa).

Criterio:

1.- Cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aún cuando la falta de aportación de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. De este modo:

a) Cuando no se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea.

b) Cuando se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos no tomarán en consideración las pruebas presentadas de forma extemporánea.

2.- No mediando abuso procesal y procediendo, por ende, la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, pueden producirse las situaciones siguientes:

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, e estimará, sin más, dicha pretensión.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimarán, sin más, esta última.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimarán, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.

Unificación de criterio

Sentencias del Tribunal Supremo de 20-04-2017 (rec. casación para unificación de doctrina 615/2016) y de 10 de septiembre de 2018 (rec. casación 1246/2017)

Resoluciones TEAC de 2-11-2017 (RG 483-2015), de 15-10-2018 (RG 4228-2017) y de 20-09-2021 (RG 4510-2019)

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

236.4

237.1

239.2

Conceptos:

Procedimiento económico-administrativo general en primera o única instancia

Prueba

Vía económico-administrativa

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 30 de octubre de 2023

RECURSO: 00-08923-2022

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9 de junio de 2022, recaída en la reclamación nº 25/00109/2022 y acumuladas, interpuestas frente a los siguientes acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Cataluña: (i) acuerdo de resolución de recurso de reposición dictado tras retroacción de actuaciones ordenada por aquél órgano económico-administrativo en resolución de la reclamación 25/00956/2019 y acumuladas, referida al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016; (ii) acuerdo de ejecución de fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña dictado en resolución de la reclamación 25/00957/2019 y acumuladas, referente a la sanción por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016; (iii) acuerdo de exigencia de la reducción previamente aplicada por la Inspección en la imposición de la sanción.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 6 de marzo de 2019 se notificó a la entidad mercantil C, S.L. un acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016 que puso fin al procedimiento de inspección cuyo inicio se había notificado a la interesada el 20 de octubre de 2017.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras la entidad no había presentado declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios objeto de comprobación. En el curso del procedimiento inspector no aportó ni la contabilidad, ni los libros-registro exigidos por la normativa tributaria, ni los justificantes de las operaciones realizadas.

Tal y como indica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada *"La liquidación practicada por la Administración lo fue en régimen de estimación directa, para ello se procedió a requerir a la práctica totalidad de los clientes y proveedores de los que la Administración tributaria tenía constancia por las declaraciones informativas presentadas (modelos 347 y 340). También se tuvieron en cuenta determinados gastos pagados por cuentas bancarias (extractos aportados por el obligado tributario) que resultaban identificables y razonablemente coherentes con la actividad desarrollada aunque no figuraran en los modelos informativos. (.....) El interesado no presentó alegaciones en los trámites en que esta posibilidad le fue ofrecida (puesta de manifiesto del expediente e incoación del acta de disconformidad)....."*.

2.- Con causa en esta liquidación fue incoado un expediente sancionador que concluyó con la notificación el 6 de marzo de 2019 de un acuerdo de imposición de sanción por la comisión de infracciones del artículo 191 de la LGT calificadas como muy graves por haberse utilizado medios fraudulentos. Dice al respecto el acuerdo sancionador: *"En el presente caso, existen medios fraudulentos consistentes en la falta de los Libros contables exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, constando en el expediente el requerimiento expreso de los mismos con conocimiento efectivo por parte del obligado tributario. Dicha documentación fue requerida en la Comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación, y reiteradamente solicitada en diligencias y comunicaciones posteriores. Además, se ha comprobado, que no consta el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil"*.

3.- Frente a la liquidación y la sanción interpuso el contribuyente sendos recursos de reposición el 6 de abril de 2019, aportando la contabilidad de los ejercicios 2013 a 2016 así como abundantes facturas de compras y ventas que no habían sido tenidas en cuenta por la Inspección en sus cálculos. Respecto a la sanción la interesada manifestó, en palabras del acuerdo que resuelve el recurso de reposición, *"el desacuerdo con el criterio de graduación utilizado por la Inspección que califica la sanción como Muy Grave, dado que el mismo se derivaría de la falta de los Libros registros y de la Contabilidad de la sociedad. (.....) Se aporta en este momento la documentación solicitada por Inspección y se acredita la no existencia de medios fraudulentos, dado que la contabilidad de la sociedad sí existe, pero no ha sido aportada hasta este momento por la problemática expuesta en la alegación primera"*.

La Inspección dictó el 9 de octubre de 2019 una única resolución con la que desestimó los recursos de reposición contra liquidación y sanción, que fue notificada al obligado tributario el 11 de octubre siguiente.

Dice la resolución: *"...la cuestión que ahora se plantea es si procede o no admitir y valorar los documentos aportados junto con el Recurso de Reposición interpuesto: contabilidad de la sociedad y facturas recibidas, documentos reiteradamente solicitados por la Inspección durante el procedimiento inspector, y que no se aportaron en ningún momento"*. Pues bien, tras citar la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 (rec. casación 1246/2017) y la resolución de este Tribunal Central de 15 de octubre de 2018, afirma la Inspección que *"el análisis de los hechos acontecidos y relatados, llevan a la conclusión, de acuerdo con lo señalado por el TS y por el TEAC que la actitud del obligado tributario ha sido abusiva y maliciosa"* razón por la cual concluye que la documentación aportada con el recurso de reposición no puede ser tomada en consideración. La resolución recuerda, en este sentido, que el 13 de diciembre de 2018 se había impuesto al obligado tributario una sanción por importe de 20.000,00 euros por la infracción tipificada en el artículo 203.1 de la LGT. Dice la resolución a este respecto: *"La conducta del obligado tributario que no atendió reiteradamente los requerimientos que le fueron debidamente notificados (siete en total), que no proporcionó los Libros de contabilidad, los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, las facturas emitidas y recibidas y demás documentación con trascendencia tributaria que le fue requerida, en orden a verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, está tipificada como infracción en el artículo 203.1 de la LGT"*.

4.- Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuso la entidad el 11 de noviembre de 2019 las reclamaciones nº 25/00956/2019 y 25/00957/2019 contra la liquidación y la sanción, respectivamente, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña acordó en su resolución de 8 de julio de 2021 *"ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando los actos impugnados, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución"*.

En el Fundamento de Derecho sexto de la resolución se indica:

<<SEXTO.- En efecto, entrando en la siguiente alegación, sobre la posibilidad de aportación de pruebas en vía de revisión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 20/04/2017 (rec. 615/2016) afirmando que:

(.....).

El Tribunal Supremo ha vuelto a pronunciarse en el mismo sentido mediante Sentencia de 10/09/2018 (rec. 1246/2017) creando pues jurisprudencia reiterada sobre la cuestión. En síntesis reafirma que deben admitirse tales pruebas si bien matiza que podrán rechazarse tales pruebas cuando se acredite en el expediente la existencia de abuso de derecho. Así concluye la sentencia:

(.....).

Pues bien, en este caso se trata de ver si resulta del expediente una acreditada actitud maliciosa y abusiva y que además dicha conducta sea de una intensidad tal que justifique dejar de analizar el fondo de las pretensiones planteadas.

(.....).

Realizada la valoración conjunta de los hechos y circunstancias concurrentes entendemos que debe concluirse en el sentido de que no resulta indubitablemente acreditado en el expediente que la conducta del interesado resulte abusiva y maliciosa en el sentido propugnado por el acuerdo que se impugna o que, al menos, ese comportamiento malicioso lo fuera con una intensidad tal que justificase tolerar la aplicación del método de estimación directa de la manera en que aquí se está haciendo, esto es, sin analizar, pudiendo hacerlo, la contabilidad finalmente aportada por el obligado tributario.

Es por todo lo cual que debe admitirse la aportación de esa prueba y ser valorada la documentación aportada en reposición, debiendo en el presente caso, conforme al art. 239.3 LGT, ordenar la retroacción de las actuaciones al momento de la resolución del recurso de reposición, lo cual nos impide cualquier pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión (vid. RTEAC 2.6.2015, RG 4699-14), para que en los recursos de reposición sea valorada de fondo la documentación aportada y, en su caso, completada ésta u ordenada la reapertura de la inspección. En tal sentido la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 (casación nº 5827/2009) señala en su F.Dº 3º respecto de la retroacción de actuaciones que:

"en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio artículo 239.3 de la nueva Ley General Tributaria, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no".

Dicho razonamiento es reiterado en SSTS de 25.10.2012 (casación nº 2116/2009) y 7.4.2014 (casación nº 3714/2011).

Retroacción que también deberá alcanzar al análisis de la deducibilidad de las facturas procedentes de (.....) que fue una alegación y pretensión ya expuesta en sede de ese mismo procedimiento revisor y que no fue allí contestada>>.

En el Fundamento de Derecho décimo y por lo que a la liquidación se refiere concluye la resolución que procede, en consecuencia, estimar en parte las reclamaciones *"retrotrayendo las actuaciones al momento anterior a dictarse la resolución del recurso de reposición contra la liquidación, al objeto de entrar a valorar la documentación aportada en los términos expuestos en los fundamentos de derecho"*.

5.- El 22 de septiembre de 2021 la Inspección notificó al obligado tributario el acuerdo de ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 8 de julio de 2021, en los términos siguientes:

"En consecuencia, de cuanto antecede, y en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña núm.: 25/00956/2019, en relación con el expediente referenciado, procede:

- 1.- Anular la resolución de 09/10/2019 desestimatoria del Recurso de Reposición interpuesto por el interesado contra la Liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2016.
- 2.- Retrotraer las actuaciones al momento de la resolución del recurso de reposición para que sea valorada la documentación aportada por el obligado tributario y, en su caso, tal como dice el TEARC, completada ésta u ordenada la reapertura de la inspección.
- 3.- Valorada la documentación y realizadas las comprobaciones oportunas se dictará la correspondiente Resolución del Recurso de Reposición en su día interpuesto, que será notificada al interesado".

6.- El 20 de diciembre de 2021 la inspección dictó nuevo acuerdo de resolución del recurso de reposición analizando la documentación aportada con ocasión de la interposición del primer recurso de reposición. En dicho acuerdo se señala:

"SEXTO.- Para llevar a término la valoración de la documentación aportada por con el Recurso de Reposición interpuesto mediante escritos presentados en fecha 06/04/2019 y 08/04/2019, se solicitó al Equipo 25/600/04 de esta Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, con sede en Lleida, un Informe en el que, teniendo en cuenta la documentación obrante en el expediente incoado obtenida de los requerimientos de información practicados por la Inspección a clientes y proveedores del obligado tributario, se analizase, en los términos señalados por el TEARC en su resolución, la documentación aportada con el recurso de reposición interpuesto, Libros contables y facturas, y se cuantificase conforme a la misma, el importe de la Base Imponible sujeta al impuesto.

En fecha 12/11/2021 se ha emitido el Informe solicitado al que acompañan dos Anexos, uno en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y otro en relación con el Impuesto sobre Sociedades. En dichos Anexos se relacionan, respecto de cada periodo objeto de regularización, todas las facturas que obran en el expediente. Informe y Anexos se han incorporado al Expediente Electrónico".

El nuevo acuerdo de resolución del recurso de reposición estimó en parte las pretensiones del recurrente al admitir la deducibilidad de parte de los gastos. Se dio de baja la liquidación originaria y se giró una nueva. La nueva resolución del recurso de reposición se notificó al obligado tributario el 30 de diciembre de 2021.

SEGUNDO: El 28 de enero de 2022 la entidad presentó diversas reclamaciones entre las que se encuentran la nº 25/00109/2022 y acumuladas relativas a la liquidación resultante de la nueva resolución del recurso de reposición dictada tras la retroacción ordenada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante). Aporta documentación adicional para justificar determinados gastos contabilizados que no habían podido ser objeto de deducción al resolverse el recurso de reposición por falta de justificante. Considera la reclamante que el derecho a aportar nuevas pruebas se produce dentro de los límites establecidos por la jurisprudencia (STS de 21 de febrero de 2019; rec. cas. 1985/2017) toda vez que la resolución del TEAR de 8 de julio de 2021 concluye que en el presente expediente no queda acreditado que la conducta de la interesada resulte abusiva o maliciosa o que, al menos, ese comportamiento lo fuera con una intensidad tal que justificase tolerar la aplicación del método de estimación directa sin analizar, pudiendo hacerlo, la contabilidad finalmente aportada por el obligado tributario.

El TEAR dictó resolución el 9 de junio de 2022 acordando estimar en parte la reclamación dirigida contra la resolución del recurso de reposición para que dicho acto sea sustituido por otro conforme a lo establecido en la resolución. A este respecto dispone la resolución:

<<CUARTO.- En relación con la impugnación de la resolución del recurso de reposición atinente a la liquidación y que se dicta tras la retroacción ordenada por este TEARC hemos de remitirnos de entrada a lo ya razonado en nuestra anterior resolución de la reclamación 25/00956/2019 y acumuladas, pues los hechos acreditados en el expediente no han cambiado sustancialmente y, en consecuencia, entendemos que sigue sin poder considerarse como abusiva o maliciosa la conducta del interesado consistente en aportar nueva documentación en sede revisora o, cuando menos, no concurre una justificación para tolerar una eventual aplicación del método de estimación como es aquí el caso, sin analizar, pudiendo hacerlo, la contabilidad y los justificantes aportados por el obligado tributario.

QUINTO.- Pues bien, en este sentido es de ver que el acuerdo de resolución del recurso de reposición que aquí se impugna ha estimado gran parte de las alegaciones del contribuyente en el sentido de que un elevado volumen de gastos que inicialmente no fueron admitidos como tales, después resultó que estaban debidamente contabilizados y contaban con el oportuno justificante documental, por lo que el órgano de aplicación de los tributos acordó su deducibilidad. Al respecto se dice lo siguiente en el acuerdo de resolución del recurso:

(.....).

Ahora bien, también es cierto que en ese mismo acuerdo se recogen una serie de gastos de los que pese a reconocerse su contabilización no se admite su deducibilidad por no haber sido aportada la correspondiente factura. En concreto en la página 25 y siguientes del acuerdo se lee lo que a continuación consta:

(.....).

Pues bien, dado que el único motivo por el que no se admitieron dichos gastos como deducibles fue la no aportación de la correspondiente factura o justificantes, deberá estimarse en parte la pretensión del reclamante a la vista de que ahora se aportan facturas que no lo fueron anteriormente.

Así pues, procederá que el órgano de aplicación de los tributos, previas las comprobaciones que considere oportunas, dicte nueva resolución sustitutiva de la anterior admitiendo la deducibilidad de aquellos gastos que resulten efectivamente justificados a la luz de la nueva documentación aportada>>.

TERCERO: Frente a la resolución del TEAR de 9 de junio de 2022 interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- Este Centro Directivo no comparte el criterio que sostiene el TEAR de Cataluña en la resolución de 9 de junio de 2022 (reclamación nº 25-00109-2022 y acumuladas), lo cual provoca la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerar la resolución gravemente dañosa y errónea.

En particular, los criterios de este Centro y del TEAR son divergentes en cuanto a los límites que deben respetarse para que la documentación aportada por el contribuyente, en vía económico-administrativa, se acepte, así como las consecuencias de dicha aceptación.

La resolución de referencia concluía su fundamento jurídico QUINTO señalando lo siguiente:

"Pues bien, dado que el único motivo por el que no se admitieron dichos gastos como deducibles fue la no aportación de la correspondiente factura o justificantes, deberá estimarse en parte la pretensión del reclamante a la vista de que ahora se aportan facturas que no lo fueron anteriormente.

Así pues, procederá que el órgano de aplicación de los tributos, previas las comprobaciones que considere oportunas, dicte nueva resolución sustitutiva de la anterior admitiendo la deducibilidad de aquellos gastos que resulten efectivamente justificados a la luz de la nueva documentación aportada".

El TEAR de Cataluña fundamenta la estimación parcial en el hecho de que el contribuyente ha aportado por primera vez unas facturas que pueden justificar la pretensión que ejercita (deducibilidad de gastos), a lo cual anuda como consecuencia la necesidad de que el órgano de aplicación de los tributos dicte una nueva resolución que sustituya la anterior y valore si dicha pretensión debe o no prosperar.

Este Centro considera, sin embargo, que el TEAR debió efectuar una valoración de las pruebas aportadas para analizar si las mismas justificaban o no por sí mismas la pretensión que el contribuyente pretendía ejercitar (la deducibilidad de unos gastos incluidos en sus autoliquidaciones). Este análisis le debía conducir en este supuesto a rechazar la prueba aportada; y, en el caso de aceptarla, debía valorar la documentación para estimar o desestimar las pretensiones del contribuyente.

2.- La aportación de nueva documentación en fase de revisión (ya sea en vía de reposición, económico-administrativa o contencioso-administrativa) es una cuestión que ha sido tratada por el TEAC y por el Tribunal Supremo. De su **doctrina** se concluye que los órganos revisores deben aceptar la nueva documentación aportada cuando se respeten **dos límites**:

a) Inexistencia de abuso procesal del contribuyente

La STS 3091/2018, de 10 de septiembre (rec. nº 1246/2017) acepta la aportación de documentación en fase de revisión *"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"*. Esta actitud debe interpretarse de forma restrictiva: *"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"*. En este mismo sentido, la STS 667/2019, de 21 de febrero (rec. nº 1985/2017).

El TEAC interpreta esta jurisprudencia del Tribunal Supremo del siguiente modo en la resolución de 20 de septiembre de 2021 (RG 4510/2019) -FD 5º-:

"De acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea, salvo que se aprecie abuso procesal por parte del obligado tributario".

En la misma línea que el Tribunal Supremo, el TEAC considera que existe esta mala fe del interesado cuando el comportamiento malicioso quede plenamente acreditado en el procedimiento y sea de una especial intensidad.

b) La documentación ha de justificar materialmente lo pretendido

La resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015) señala al respecto en el Fundamento de Derecho Segundo:

"Ahora bien, naturalmente esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc.; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017".

Este criterio fue reiterado por el TEAC, en el Fundamento de Derecho Séptimo de la resolución de 15 de octubre de 2018 (RG 4228/2017) y en el Fundamento de Derecho Quinto de la resolución de 20 de septiembre de 2021 (RG 4510/2019).

Los dos límites tienen una indudable conexión, pues uno de los principales abusos procesales que se puede producir consiste en que se pretenda arrogar a un órgano de revisión la valoración de una documentación que requiere necesariamente de actuaciones de comprobación que no puede realizar. El segundo límite evita precisamente dicho abuso, pues tratándose de documentación que no justifique materialmente la pretensión del contribuyente, debe ser inadmitida por el órgano de revisión. En consecuencia, el órgano de revisión es quien debe analizar el respeto de estos límites, y en caso de que no se rebasen, habrá de valorar la prueba aportada. La valoración concluye con la decisión en la que se estiman o no las pretensiones del contribuyente.

El objeto de los procedimientos de revisión es juzgar la conformidad a derecho de una pretensión. Este objeto tiene, así, un alcance más profundo que la mera revisión de un acto administrativo. Así lo ha afirmado el Tribunal Supremo en relación con la vía contencioso-administrativa (STS 1509/2017, de 20 de abril; FD 3º) y con la vía económico-administrativa (STS 3091/2018, de 10 de septiembre). Esta naturaleza de la función revisora exige que el juicio sobre las pretensiones de los contribuyentes recaiga precisamente sobre los órganos de revisión, que tiene que valorar, por tanto, la prueba aportada.

En relación con la revisión económico-administrativa, existen varias normas de la Ley General Tributaria que atribuyen a los Tribunales económico-administrativos la valoración de la prueba (artículo 236.4 -"No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes"-, artículo 237.1 -"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"- o artículo 239.2 -"Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados"-).

Además, carecería de sentido que, en un caso como el presente, un órgano de revisión (el TEAR de Cataluña) ordenara a otro órgano que desempeña funciones de revisión (órgano competente para resolver el recurso de reposición) la valoración de una documentación que ha sido aportada en la vía económico-administrativa. Ninguno de estos órganos puede efectuar funciones de comprobación y, por tanto, la retroacción de las actuaciones al momento anterior a dictarse el recurso de reposición no añade ninguna posibilidad de comprobar la realidad material de lo que se pretende justificar. Sí cabe, por el contrario, la posibilidad de solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen (artículo 236.3 de la LGT), o incluso que éste decida remitirlo cuando se den las condiciones del artículo 235.3 de la LGT. Estos informes no encontrarían fundamento si la retroacción fuera la norma general.

La situación que aquí se analiza (aportación de nueva documentación en la vía económico-administrativa) es distinta de la que fue enjuiciada por el TEAR de Cataluña con ocasión de la primera reclamación interpuesta. En aquella resolución, el TEAR analizó el supuesto en el que la aportación de nueva documentación se había realizado con la interposición del recurso de reposición, si bien ésta se había denegado por el órgano competente por considerarse su aportación como abusiva. En consecuencia, el recurso de reposición se resolvió sin tener en cuenta la documentación aportada. Revisada la conformidad a derecho de dicha resolución, el TEAR de Cataluña apreció que la documentación debió aceptarse y, por tanto, las actuaciones debían reponerse al momento previo a que se dictara la resolución para que el órgano encargado de resolver el recurso de reposición valorara la documentación aportada (FD 6º y 10º de la resolución del TEAR de 08/07/2021). En este mismo sentido, la STS 3091/2018, de 10 de septiembre (rec. nº 1246/2017) anula la sentencia de instancia, aunque ordena a la Sala de la Audiencia Nacional que dicte una nueva en la que se pronuncie sobre el fondo del asunto, con una valoración de la totalidad de las pruebas aportadas.

La necesidad de que sea el órgano de revisión el que se pronuncie sobre la pretensión que el contribuyente sostiene sobre la documentación aportada en dicha fase, ha sido confirmada por los Tribunales. En particular, en la sentencia del Tribunal Supremo 1509/2017, de 20 de abril (rec. nº 615/2016).

La STS 3091/2018, de 10 de septiembre (rec. nº 1246/2017), tras aceptar la posibilidad de aportar nuevas pruebas que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, añade que *"sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios"*.

En las resoluciones judiciales se observa que es el propio Tribunal el que efectúa la valoración sobre la prueba aportada. Así, es ejemplo de valoración de la documentación que concluye en la estimación de las pretensiones del contribuyente la STS 1509/2017, de 20 de abril (rec. nº 615/2016), pues valora la prueba aportada en el Fundamento de Derecho Quinto -"*[d]ebe, 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 (...)*"- y concluye en la estimación de la pretensión del contribuyente -"*concurren en la recurrente todos los requisitos establecidos legalmente para la procedencia de la devolución del IVA que soportó en 2008"*-. Proceden de igual modo la resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015) -"*podemos comprobar que la documentación aportada por el interesado en el presente recurso de alzada acredita sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento seguido por la AEAT no resultó acreditado (el establecimiento permanente sito en Suiza fue gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades), debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto"*- y la resolución de 20 de septiembre de 2021 (RG 4510/2019) -"*cabe en el presente supuesto admitir las facturas aportadas pues se trata de pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento gestor, acreditan de modo completo, y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento no resultó acreditado, pues su mera aportación era el requisito que la Oficina Nacional entendía incumplido, por lo que su aportación en esta vía debe entenderse que acredita el cumplimiento íntegro de lo requerido por la Administración"*-. Por el contrario, constituye un ejemplo de valoración de la documentación por el Tribunal, que concluye en la desestimación de las pretensiones del contribuyente, la resolución del TEAC

de 15 de octubre de 2018 (RG 4228/2017) -"sin que a juicio del presente Tribunal, por los motivos ya expuestos en el Fundamento de Derecho QUINTO, la simple posesión de la factura baste para llevar a la convicción al juzgador acerca de la deducibilidad o activación del gasto. Por tanto, se desestiman las alegaciones de la interesada en este punto"-.

En el caso de la resolución de referencia, debemos destacar que ésta no analiza el respeto del primer límite, es decir, la posible concurrencia de abuso o malicia en la aportación tardía. El contribuyente no aportó la documentación ni durante el procedimiento de comprobación -lo que motivó la imposición de sanción por la infracción del artículo 203 LGT- ni al interponer el recurso de reposición. Esta omisión debiera considerarse relevante en los términos fijados por la doctrina del Tribunal Supremo, pues la actitud abusiva o maliciosa se constata en el expediente y su existencia se justifica cumplidamente por el órgano competente (SSTS 3091/2018, de 10 de septiembre y 667/2019, de 21 de febrero), máxime cuando dicha conducta había sido merecedora del reproche sancionador tipificado en el artículo 203.6 de la LGT.

Más allá de esta cuestión, que por la delimitación legal del alcance de este recurso no puede ser ahora objeto de debate, la resolución plasma un criterio que contraviene las resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos y que se estima gravemente dañosa, como es el de ordenar al órgano de aplicación de los tributos que admita "*la deducibilidad de aquellos gastos que resulten efectivamente justificados a la luz de la nueva documentación aportada*". El TEAR debió valorar la documentación aportada para determinar si consideraba que justificaba por sí misma la pretensión del contribuyente, en cuyo caso ésta debía estimarse; o si, por el contrario, no justificaba materialmente lo pretendido, en cuyo caso debía desestimarse.

3.- La cuestión que se dirime en este recurso ha sido tratada por algunos Tribunales económico-administrativos en un sentido diferente al que le otorga el TEAR de Cataluña.

El TEAR de Andalucía, en resolución de 9 de junio de 2022 (RG 41-00610-2022 y acumuladas), señala en su Fundamento de Derecho Séptimo:

"(...:) han de ser documentos o pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido por el sujeto pasivo, sin que sea preciso que dicho órgano despliegue una actividad de comprobación e investigación que le está vedada, ya que la función del mismo es la de valorar la prueba y no la de efectuar investigaciones ni comprobaciones.

Como ya se dijo antes, al no ser admisible la deducibilidad de los gastos sin que éstos estén contabilizados debidamente en los libros registro y, en caso de aportación de la pertinente documentación, junto a dichos libros, sería necesario desplegar la oportuna actividad comprobadora en aras de comparar y cotejar todos los documentos entre sí y con aquellos libros, no puede pretenderse que este Tribunal realice ahora, a la vista de los libros registro aportados por la recurrente en el momento de la interposición de las reclamaciones, y las facturas que justificarían dichos registros, dicha labor comprobadora que debió haber correspondido al órgano competente para llevar a cabo el procedimiento de inspección. (...:)

En este caso, la documentación aportada por la reclamante no justifica por sí sola materialmente lo pretendido por la misma, al precisar de las pertinentes comprobaciones, algo que, por lo expuesto, tenemos vedado, pues, nuestra función es valorar las pruebas aportadas, no efectuar investigaciones ni comprobación, por lo que procede confirmar la regularización al respecto".

El TEAR de Andalucía considera, por tanto, que si no se respeta el segundo límite (la documentación no prueba materialmente la pretensión que se ejercita) ésta debe ser inadmitida. Por el contrario, el TEAR de Baleares, en resolución de 22/12/2021 (RG 07-1504-2020), entiende de un modo distinto este límite, pues fija el siguiente criterio:

"2ª) Esta regla general (admisión de nuevas pruebas en vía de revisora) debe atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada.

(...:)

3ª) En consecuencia, se ordena retrotraer las actuaciones a la fase de inspección para el análisis de la documentación aportada".

De hecho, en el Fundamento de Derecho Séptimo, señala:

"(...:) este Tribunal debe poner de manifiesto que la nueva documentación aportada en esta Sede resulta de enorme relevancia y trascendencia para la resolución de las controversias planteadas.

Y que esta documentación no ha podido ser analizado por la Inspección Tributaria.

En consecuencia, debe subsanarse este defecto procedimental ordenando la retroacción de actuaciones.

(...:) Esta documentación requiere de un análisis, contraste y verificación que debe ser efectuado por los órganos de Inspección, con las facultades que este órgano tiene encomendadas en la normativa vigente. De lo contrario, no podría efectuarse una instrucción completa del procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo por la Oficina Gestora.

Por tanto, y respecto a los Acuerdos de liquidación dictados respecto al IVA, 2016 y 2017, y respecto al Impuesto sobre Sociedades, 2015, 2016 y 2017, este Tribunal debe ordenar la retroacción de actuaciones al momento anterior a que se dicten los oportunos Acuerdos de liquidación para que estos tengan en cuenta la nueva documentación aportada por la entidad XZ SL".

El TEAR de Baleares entiende que el incumplimiento del segundo límite (necesidad de que la documentación aportada pruebe materialmente la pretensión ejercitada) no supone la desestimación de tal pretensión, sino que habilita a retrotraer las actuaciones para que el órgano de inspección efectúe las comprobaciones pertinentes. Para ello se refiere a la STS de 22 de julio de 2021 (rec. nº 499/2020), que señala en su Fundamento de Derecho Cuarto que la retroacción serviría "*a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación*". Sin embargo, en estos supuestos no cabe hablar a nuestro juicio de "*instrucción incompleta*", sino de aportación de nueva documentación en vía de revisión. De hecho, el propio Tribunal Supremo declara en dicha sentencia (FD Cuarto) que "*la resolución de un tribunal económico-administrativo únicamente puede ordenar la retroacción de actuaciones en aquellos casos en que: (i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del procedimiento del que éste resulta y, (ii) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante*". En un caso como el analizado por el TEAR de Baleares, ni existían defectos de forma en el acto impugnado ni en la tramitación del procedimiento, ni se habían disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. Tanto es así, que el contribuyente aportó nueva documentación cuando ya había finalizado el procedimiento.

En definitiva, estas discrepancias de criterios entre Tribunales exige el pronunciamiento del TEAC en el recurso que ahora se interpone.

4.- De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"El derecho a aportar documentación por parte del contribuyente es parte integrante del derecho fundamental de defensa, y procede aceptar la misma en la vía económico-administrativa siempre que no se excedan dos límites: uno de naturaleza procesal, consistente en que no medie abuso o malicia en la aportación; y otro de naturaleza material, pues no cabe aportar documentación que no justifique, por sí misma y sin más comprobaciones, el derecho o facultad que se pretende hacer valer. El análisis de estos dos límites, y de forma especial el segundo, corresponde al Tribunal económico-administrativo, de forma que si concluye que la documentación justifica materialmente las pretensiones que ejercita el recurrente, habrá de pronunciarse sobre si las estima o desestima".

CUARTO: El obligado tributario que tuvo la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló las alegaciones que a su derecho convino en el plazo concedido al efecto y solicitó la desestimación del presente recurso extraordinario de alzada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: En el presente recurso extraordinario de alzada se ha de analizar la situación generada cuando el obligado tributario aporta pruebas en vía económico-administrativa para justificar su pretensión que, pese a haberle sido requeridas en el procedimiento de aplicación de los tributos, no fueron aportadas en este último procedimiento.

Esta cuestión ha sido abordada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias, entre las que cabe destacar las de 20 de abril de 2017 (rec. casación para unificación doctrina 615/2016) y 10 de septiembre de 2018 (rec. casación 1246/2017).

En el supuesto enjuiciado en la sentencia de 20 de abril de 2017 (rec. casación 615/2016) una entidad presentó solicitud de devolución de las cuotas del IVA del ejercicio 2008 soportadas por empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con el procedimiento regulado en el artículo 119 de la LIVA. Para la tramitación de esta solicitud se emitió un requerimiento de información en el que la Administración tributaria 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.

El anterior requerimiento no fue atendido por la solicitante, por lo que se procedió a denegar la solicitud.

La entidad presentó recurso de reposición alegando que en el ejercicio 2008 no realizó las operaciones de exportación y entregas intracomunitarias que se le imputan, pero sí en 2009, razón por la cual adquirió la condición de sujeto pasivo en España. El recurso fue desestimado basándose en resoluciones de este Tribunal Central que establecen 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.

Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, éste la desestima con base en la regla del art. 112.1 de la Ley 30/1992 que impide el abuso procesal, esto es, que los interesados puedan elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones. Esta regla, dice la resolución del Tribunal Central, debe aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de la tutela judicial efectiva, que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores previos a los judiciales, por lo que deberá examinarse si la documentación aportada en sede de reposición puede ser suficiente para que el órgano que debe resolver el recurso pueda, a la vista de lo aportado, dictar nuevo acuerdo sin necesidad de nuevos documentos, alegaciones o aclaraciones. Concluye el Tribunal Central que al no constar en el escrito de interposición del recurso de reposición más que la alegación de que no realizó las operaciones imputadas, el órgano decisor no pudo resolver más que en el sentido en que lo hizo.

Presentado recurso contencioso-administrativo, la Audiencia Nacional lo desestimó en sentencia de 13 de octubre de 2015 (Rec. nº 32/2013). Tras señalar que la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos para obtener la devolución de las cuotas de IVA corresponde a la entidad solicitante y que la Administración tributaria puede exigir a los interesados, al amparo del artículo 119. Siete de la LIVA, 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, añade 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"*. Seguidamente, la sentencia de la Audiencia Nacional concluye:

"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".

Contra la citada sentencia la entidad interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina alegando identidad de supuestos y contradicción entre la sentencia recurrida y determinadas sentencias de contraste. La sentencia del Tribunal Supremo estima el recurso de casación, al concluir que debe primar la tesis de las sentencias de contraste, y casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida. Constituido en tribunal de instancia, entra a valorar la prueba aportada en sede de reposición y concluye, a partir también de la documentación que acompaña a la demanda, que concurren en la recurrente todos los requisitos establecidos legalmente para la procedencia de la devolución del IVA soportado en 2008.

La sentencia del Tribunal Supremo concreta el asunto debatido en los términos siguientes: "**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**".

Dice la sentencia 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 LGT, no pudiendo compararse el planteamiento de la Administración de que no es posible en fase de revisión, superada la de gestión y liquidación, dar lugar a un período de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad. Argumenta tal afirmación diciendo, entre otras cosas, 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 LGT. Más específicamente, añade, en el artículo 23.1 del RD 520/2005, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, 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 según la sentencia que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición del recurso de reposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación.

La sentencia afirma también que la postura de la sentencia recurrida no puede ser sostenida a día de hoy, tal como ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de junio de 2015 (recurso de casación 1936/2013) en cuya virtud la tesis 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, posición que hoy no puede ser mantenida pues 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; el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que es un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, 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, aunque no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

En definitiva, pues, cabe concluir que según la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (rec. casación para unificación doctrina 615/2016) resulta procedente la aportación de elementos de prueba en vía de recurso de reposición, en vía económico-administrativa o en vía contenciosa aunque previamente no se hubieran aportado en sede del procedimiento administrativo de gestión.

Dicho lo anterior, llama la atención, sin embargo, el silencio del Tribunal Supremo en la sentencia de 20 de abril de 2017 sobre la cuestión del abuso del derecho en la aportación de pruebas, máxime cuando dicho abuso era precisamente el argumento sobre el que descansaba la sentencia de instancia de la Audiencia Nacional recurrida en casación.

Sobre el abuso en la aportación de pruebas se ha ocupado, no obstante, el Tribunal Supremo en la segunda de las sentencias que citábamos al comienzo del presente fundamento de derecho, la de 10 de septiembre de 2018 (rec. casación 1246/2017), que se hace eco de la de 20 de abril de 2017 (rec. casación para unificación doctrina 615/2016). Una de las cuestiones de interés casacional planteadas en la sentencia de 10 de septiembre de 2018 era la siguiente:

"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".

Para dar respuesta a la cuestión de interés casacional, la sentencia de 10 de septiembre de 2018 analiza en su fundamento de derecho segundo la naturaleza del procedimiento económico-administrativo y su regulación legal, cita y transcribe parte de la sentencia de 20 de abril de 2017 (rec. casación para unificación doctrina 615/2016), en la que se alude a otras anteriores, y concluye que la jurisprudencia descarta con claridad que no resulte 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.

Así, dice la sentencia:

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

1. La contestación a la pregunta señalada (si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de

aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa) exige partir necesariamente de la naturaleza jurídica y de la normativa aplicable a aquella vía revisora. Así:

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

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

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

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

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

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

g) Finalmente, en relación con la prueba en el procedimiento que nos ocupa, el artículo 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa) insiste en que el tribunal solo podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas "cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación", le permite ordenar "la práctica de las pruebas previamente denegadas" y le faculta para "requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación".

2. En el ámbito de los recursos administrativos en general, el artículo 112.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (aplicable al caso por razones temporales) dispone que "no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho". Y el actual artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, tras reproducir esa misma declaración, añade que "tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado".

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

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

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

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

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

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

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

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

Lo hicimos teniendo en cuenta pronunciamientos anteriores (como los contenidos en las sentencias de 20 de junio de 2012 -casación núm. 3421/2010 - 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>>.

Y en contestación a la cuestión de interés casacional fija la doctrina siguiente:

<<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>>.

La sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. casación 1246/2017) resuelve en los términos siguientes:

<<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>>.

Las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2019 (rec. casación 1985/2017) y de 16 de diciembre de 2021 (rec. casación 3874/2020) reiteran la doctrina fijada en la de 10 de septiembre de 2018 (rec. casación 1246/2017).

A la vista del criterio sentado por la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (rec. casación 615/2016) en la que se matizó la posibilidad de aportación de prueba una vez concluido el procedimiento de aplicación de los tributos, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado, este TEAC concluyó en su resolución de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015) lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"(...) esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017 (RG 5638/16).

Así las cosas, centrándonos en el caso concreto que nos ocupa podemos comprobar que la documentación aportada por el interesado en el presente recurso de alzada acredita sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento seguido por la AEAT no resultó acreditado (el establecimiento permanente sito en Suiza fue gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades), debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto".

Debe recordarse que en esta resolución de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015) se planteaba, como cuestión de fondo, si resultaba aplicable a una sociedad residente en España la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. La Inspección de los tributos, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, alcanzó la conclusión de que no, al no constar que dichas rentas hubiesen sido gravadas en el país del establecimiento permanente por un impuesto de naturaleza idéntica o similar al impuesto español de sociedades conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El TEAR, ante quien se impugnó la liquidación en primera instancia, confirmó la liquidación administrativa al no constar en el expediente de gestión ningún documento que justificara que el establecimiento permanente había sido gravado en relación con la actividad económica realizada en el país donde radicaba. Recurrida en alzada la resolución del TEAR, el obligado tributario aportó en ese momento un certificado oficial, expedido por las autoridades fiscales del país donde radicaba el establecimiento permanente de la sociedad, acreditativo de la presentación del impuesto de naturaleza equivalente al impuesto español de sociedades así como del importe satisfecho por tal concepto.

La resolución de 2 de noviembre de 2017 estimó, pues, el recurso de alzada al considerar acreditada con la presentación del certificado y sin necesidad de ulteriores investigaciones la pretensión del interesado.

Cabe citar también, a este respecto, la resolución de este Tribunal Central de 15 de octubre de 2018 (RG 4228/2017) en la que se reclamaba por el recurrente, entre otras cuestiones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la inclusión de determinadas partidas de gastos como mayor valor de adquisición de un inmueble transmitido en el ejercicio objeto de comprobación. Las facturas

correspondientes a tales partidas no habían sido aportadas en el procedimiento de comprobación e investigación sino que se aportan por vez primera ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de instancia. Pues bien, dice la resolución:

<<**SÉPTIMO:** (.....).

Por otra parte, aporta la recurrente una serie de facturas relativas a unas obras de alcantarillado efectuadas por el Ayuntamiento de ... en el año 2001, y reformas efectuadas por el proveedor Jx..., asimismo en el ejercicio 2001, que suponen, según la recurrente, una elevación en el valor de adquisición del inmueble sito en

Dichas facturas no habían sido aportadas durante la tramitación del procedimiento de comprobación e investigación, sino que se aportan por primera vez ante el Tribunal de instancia.

Al respecto, debemos hacer alusión a las sentencias del Tribunal Supremo, de 20-04-2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016) y 10-09-2018 (recurso de casación 1246/2017)., en la que se ha matizado la posibilidad de aportación de prueba una vez concluido el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado.

La primera de ellas expone:

(.....).

La segunda de las sentencias:

(.....).

Ahora bien, naturalmente esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017.

En el presente caso, la documentación aportada por la recurrente consiste únicamente en facturas y recibos correspondientes a unas obras realizadas en el año 2001 por Jx... y unos pagos efectuados al Ayuntamiento de ... con motivo de unas obras de alcantarillado, sin que a juicio del presente Tribunal, por los motivos ya expuestos en el Fundamento de Derecho QUINTO, la simple posesión de la factura baste para llevar a la convicción al juzgador acerca de la deducibilidad o activación del gasto .

Por tanto, se desestiman las alegaciones de la interesada en este punto>>.

La resolución de 15 de octubre de 2018 (RG 4228/2017) desestima, por tanto, la pretensión del obligado tributario al considerar, sin necesidad de ulteriores investigaciones, que la documentación aportada *ex novo* en la vía económico-administrativa no acreditaba aquélla.

Por su parte, la resolución de este Tribunal Central de 15 de octubre de 2018 (RG 4805/2015) analizaba un caso en el que el obligado tributario aportó *ex novo* documentos probatorios en la vía económico-administrativa siendo calificada su actitud de abusiva y maliciosa e impidiendo, en consecuencia, la toma en consideración de las pruebas aportadas. Tras recordar la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 (rec. casación 1246/2017) dijimos:

"Pues bien, a la vista de lo que el T.S. expone, este Tribunal deberá analizar y tener en cuenta el contenido de esos documentos, salvo que la actitud de (.....) "haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente"; **análisis que sólo podremos hacer examinando lo que en el expediente conste al respecto; y análisis que, por razones de economía procesal, vamos a hacer cuando examinemos los ajustes a los que se refieran esos dos documentos** que la entidad nos ha aportado; (...)".

Más adelante señala la resolución:

"Pues bien, de lo que en el expediente consta al respecto, **este Tribunal entiende que la actitud de (.....) a la hora de aportar los elementos probatorios relativos a este ajuste sí debe calificarse de "abusiva y maliciosa"** a los efectos que señala el Alto Tribunal. Para justificar tal conclusión sirva un breve relato descriptivo de los hechos acaecidos.

(.....).

Es esta manera de proceder de (.....) respecto de esas Cuentas de (.....) la que este Tribunal entiende que debe calificarse como de "abusiva y maliciosa" en los términos que refiere el Tribunal Supremo; **y es por eso por lo que entendemos que tal elemento probatorio no puede tomarse en consideración en este momento procesal por un órgano de naturaleza revisora como es este Tribunal Central**".

En la resolución de 20 de septiembre de 2021 (RG 4510/2019) consideramos que no cabía apreciar conducta maliciosa o abusiva del obligado tributario y entramos a conocer de la documentación aportada ante este Tribunal Central, concluyendo que acreditaba, de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento no resultó acreditado. Dice, en efecto, la resolución (la negrita es añadida):

"QUINTO.- Con posterioridad, **en la interposición de la presente reclamación**, el reclamante, además de formular, en esencia, las alegaciones reproducidas en los antecedentes de hecho, **aportó la siguiente documentación**: certificado de condición de sujeto pasivo, archivo excel de los movimientos bancarios del período de referencia, certificado del Registro Mercantil y autoliquidaciones de la entidad en Suiza en el ejercicio 2017.

El Tribunal Supremo, en la sentencia 1509/2017, de 20 de abril de 2017, admite la presentación, por parte de los obligados tributarios, de nueva documentación en vía de recurso, aunque esta hubiera sido previamente solicitada por los órganos de la Administración tributaria y la falta de aportación fuera imputable al obligado tributario. De acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea, salvo que se aprecie abuso procesal por parte del obligado tributario.

Para que pueda entenderse que concurre mala fe del interesado, este comportamiento malicioso debe quedar plenamente acreditado en el procedimiento y "aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita." (Tribunal Supremo, en la sentencia 3091/2018, de 10 de septiembre de 2018; en idéntico sentido, la STS 667/2019, de 21 de febrero de 2019, RJ 1985/2017, núm. de resolución 228/2019). El Alto Tribunal mantiene una postura restrictiva para apreciar mala fe procesal del contribuyente, no siendo suficiente con acreditar "desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos.". **En el caso concreto, si bien es cierto que el recurrente ha podido actuar con cierta desidia, alegándose de forma reiterada la imposibilidad de obtener los justificantes de pago y demás documentación exigida, no cabe imputarle, a juicio de este Tribunal, una conducta maliciosa o abusiva".**

Y más adelante concluye la resolución:

"Con ocasión de la presente reclamación, consta en el expediente la presentación por el reclamante de la documentación que faltaba por aportar en vía de reposición y cuya falta de aportación fue el único motivo determinante de la denegación de la devolución solicitada por parte de la Administración. En particular, manifiesta aportar el certificado de condición de sujeto pasivo, archivo excel de los movimientos bancarios del período de referencia, certificado del Registro Mercantil y autoliquidaciones de la entidad en Suiza en el ejercicio 2017.

Por tanto, **conforme a la expuesto en la doctrina de este TEAC y la jurisprudencia, cabe en el presente supuesto admitir las facturas aportadas pues se trata de pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento gestor, acreditan de modo completo, y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento no resultó acreditado**, pues su mera aportación era el requisito que la Oficina Nacional entendía incumplido, por lo que su aportación en esta vía debe entenderse que acredita el cumplimiento íntegro de lo requerido por la Administración".

Con base en la jurisprudencia del Tribunal Supremo señalada, la doctrina de este Tribunal Central acerca de la aportación de documentos y pruebas ex novo en vía de revisión, expuesta en las resoluciones indicadas, puede resumirse del modo siguiente:

1.- Cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aún cuando la falta de aportación de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. De este modo:

a) Cuando no se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea.

b) Cuando se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos no tomarán en consideración las pruebas presentadas de forma extemporánea.

2.- No mediando abuso procesal y procediendo, por ende, la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, pueden producirse las situaciones siguientes:

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimará, sin más, esta última.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimará, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.

TERCERO: Expuesta en el fundamento de derecho anterior, con base en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la doctrina de este Tribunal Central acerca de la aportación ex novo de pruebas por el obligado tributario en vía de revisión, pasamos a continuación a examinar la controversia concreta que ha motivado la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En el caso analizado en el presente recurso, el obligado tributario aportó ex novo ante el TEAR documentación adicional -facturas de gastos contabilizados- para justificar su pretensión de considerar tales gastos como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. El TEAR no apreció que la conducta del interesado fuese abusiva o maliciosa, concluyendo lo siguiente (el subrayado es añadido):

"QUINTO.- Pues bien, en este sentido es de ver que el acuerdo de resolución del recurso de reposición que aquí se impugna ha estimado gran parte de las alegaciones del contribuyente en el sentido de que un elevado volumen de gastos que inicialmente no fueron admitidos como tales, después resultó que estaban debidamente contabilizados y contaban con el oportuno justificante documental, por lo que el órgano de aplicación de los tributos acordó su deducibilidad. Al respecto se dice lo siguiente en el acuerdo de resolución del recurso:

(.....).

Ahora bien, también es cierto que en ese mismo acuerdo se recogen una serie de gastos de los que pese a reconocerse su contabilización no se admite su deducibilidad por no haber sido aportada la correspondiente factura. En concreto en la página 25 y siguientes del acuerdo se lee lo que a continuación consta:

(.....).

Pues bien, dado que el único motivo por el que no se admitieron dichos gastos como deducibles fue la no aportación de la correspondiente factura o justificantes, deberá estimarse en parte la pretensión del reclamante a la vista de que ahora se aportan facturas que no lo fueron anteriormente".

Así pues, procederá que el órgano de aplicación de los tributos, previas las comprobaciones que considere oportunas, dicte nueva resolución sustitutiva de la anterior admitiendo la deducibilidad de aquellos gastos que resulten efectivamente justificados a la luz de la nueva documentación aportada>>.

Se colige, pues, que el TEAR admitió, por no apreciarse conducta abusiva o maliciosa, las pruebas aportadas ex novo por el obligado tributario en vía económico-administrativa pero en lugar de proceder a su valoración y concluir si acreditaban o no por sí mismas esto es, sin necesidad de ulteriores comprobaciones, la pretensión del contribuyente, que no era otra que la deducibilidad de

los gastos a los que tales pruebas se referían, traslada esa tarea al órgano que había dictado el recurso de reposición impugnado a través de una orden de retroacción de actuaciones.

El Director recurrente discrepa de la decisión del TEAR afirmando que (el subrayado es añadido) *"la resolución plasma un criterio que contraviene las resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos y que se estima gravemente dañosa, como es el de ordenar al órgano de aplicación de los tributos que admita "la deducibilidad de aquellos gastos que resulten efectivamente justificados a la luz de la nueva documentación aportada". El TEAR debió valorar la documentación aportada para determinar si consideraba que justificaba por sí misma la pretensión del contribuyente, en cuyo caso ésta debía estimarse; o si, por el contrario, no justificaba materialmente lo pretendido, en cuyo caso debía desestimarse".*

Las resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos a las que alude el Director recurrente son la RG 41/00610/2022 del TEAR de Andalucía y la RG 07/01504/2020 del TEAR de Baleares.

El TEAR de Andalucía revisa una liquidación por el IRPF en la que la oficina inspectora de la AEAT había denegado la deducibilidad de determinados gastos no declarados de la actividad económica por no haberse aportado las facturas y los libros registro. Dicha documentación es aportada por el obligado tributario en vía económico-administrativa. Pues bien, concluye el TEAR en su resolución de 9 de junio de 2022 (RG 41/00610/2022) (la negrita es añadida):

"SÉPTIMO.- Por otro lado, en atención a los gastos, en primer lugar, este tribunal entiende que, de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico tributario, no cabe admitir deducibilidad de los gastos acaecidos durante el desarrollo de una actividad económica sin que éstos se encuentren debidamente contabilizados. En concreto, la deducibilidad de los mismos se encuentra condicionada a la previa contabilización o registro en los libros a cuya llevanza les obliga el Reglamento del Impuesto (artículo 68.4) y a la justificación mediante la aportación de facturas y documentos justificativos de los gastos deducidos (artículo 106.3 LGT). Es por ello que si no fueron en su momento aportados dichos libros y documentación justificativa, como así ocurrió, hasta la presentación de los oportunos recursos y reclamaciones, la actuación de la Inspección se adecuó a Derecho, al no admitir en atención a los gastos no declarados (pues no se cuestiona por la Inspección en momento alguno la deducibilidad de los declarados cuya cifra se mantiene inalterada) su deducibilidad.

Aclarado lo anterior, en cuanto a la aportación de diversa documentación en el momento de interposición de la presente reclamación de estos libros y facturas, documentos estos no aportados durante el procedimiento de inspección, la respuesta, en principio, ha de ser afirmativa, pues, si bien hemos de tener en cuenta que con el recurso o reclamación, la Administración ya no despliega las facultades comprobadoras, sino meramente revisoras, porque carece de recursos o medios para ello y, sobre todo, de la necesaria competencia, sin embargo no podemos obviar la actual postura del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 483/2015 de 2 de noviembre de 2017), según la cual, considerando el criterio sentado por el Tribunal Supremo en su sentencia 20 de abril de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 615/2016), criterio seguido además por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, vista la sentencia de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo número 147/2016 de 10 de octubre de 2017, el contribuyente puede aportar a los órganos de revisión documentos y pruebas no aportados en sede del procedimiento de comprobación. Eso sí, y esto es relevante, si bien, han de ser documentos o pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido por el sujeto pasivo, sin que sea preciso que dicho órgano despliegue una actividad de comprobación e investigación que le está vedada, ya que la función del mismo es la de valorar la prueba y no la de efectuar investigaciones ni comprobaciones.

Como ya se dijo antes, al no ser admisible la deducibilidad de los gastos sin que éstos estén contabilizados debidamente en los libros registro y, en caso de aportación de la pertinente documentación, junto a dichos libros, sería necesario desplegar la oportuna actividad comprobadora en aras de comparar y cotejar todos los documentos entre sí y con aquellos libros, no puede pretenderse que este Tribunal realice ahora, a la vista de los libros registro aportados por la recurrente en el momento de la interposición de las reclamaciones, y las facturas que justificarían dichos registros, dicha labor comprobadora que debió haber correspondido al órgano competente para llevar a cabo el procedimiento de inspección. La obligada tributaria, escuda su falta de aportación de los libros registro y demás documentación en dificultades, errores o problemas con su anterior representante legal, sin embargo, y al margen de las acciones que pudiera emprender frente a la misma, la actuación hasta entonces pasiva por la falta de aportación de la documentación interesada por la reclamante no puede ser en ningún caso imputable a la Administración.

En este caso, la documentación aportada por la reclamante no justifica por sí sola materialmente lo pretendido por la mismo, al precisar de las pertinentes comprobaciones, algo que, por lo expuesto, tenemos vedado, pues, nuestra función es valorar las pruebas aportadas, no efectuar investigaciones ni comprobación, por lo que procede confirmar la regularización al respecto".

Se observa, pues, que el TEAR de Andalucía, a la vista de las nuevas pruebas aportadas en la vía económico-administrativa y no mediando abuso procesal (nada dice a este respecto la resolución), entra a valorarlas y concluye que no permiten acreditar de modo completo la pretensión del obligado tributario porque resulta necesario realizar comprobaciones ulteriores, lo que le lleva a desestimar dicha pretensión y a confirmar la regularización practicada por el órgano de aplicación de los tributos.

Por su parte, en el caso examinado por el TEAR de Baleares en la resolución de 22 de diciembre de 2021 (RG 07/01504/2020), que revisa, entre otras cosas, liquidaciones por IVA e Impuesto sobre Sociedades, el reclamante aportaba *ex novo* en vía económico-administrativa abundante documentación (21 nuevos documentos, algo más de 325 folios) para justificar sus pretensiones. La resolución del TEAR cita la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina de este Tribunal Central sobre tal cuestión y concluye del modo siguiente:

<<SEXTO.- De lo expuesto, se deduce que debe permitirse al reclamante aportar nueva documentación en los procedimientos de revisión, siempre que no pueda apreciarse, como se ha indicado, de forma motivada y fundamentada, la existencia de mala fe, abuso de derecho, actitud maliciosa o la existencia de una falta de lealtad procesal; y, siempre que sean documentos o pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido o solicitado por el reclamante.

La jurisprudencia y doctrina expuesta establece claramente que 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 para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada.

SÉPTIMO.- No obstante lo anteriormente expresado, este Tribunal debe poner de manifiesto que la nueva documentación aportada en esta Sede resulta de enorme relevancia y trascendencia para la resolución de las controversias planteadas.

Y que esta documentación no ha podido ser analizado por la Inspección Tributaria.

En consecuencia, debe subsanarse este defecto procedimental ordenando la retroacción de actuaciones.

Efectivamente, se trata de **pruebas relevantes, aunque no concluyentes** (no son pruebas que se puedan calificar como "plenas" respecto de los hechos que se pretende acreditar), o utilizando la terminología del TEAC, **no son pruebas o documentos que acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado**.

Esta documentación requiere de un análisis, contraste y verificación que debe ser efectuado por los órganos de Inspección, con las facultades que este órgano tiene encomendadas en la normativa vigente. De lo contrario, no podría efectuarse una instrucción completa del procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo por la Oficina Gestora.

Por tanto, y respecto a los Acuerdos de liquidación dictados respecto al IVA, 2016 y 2017 y respecto al Impuesto sobre Sociedades, 2015, 2016 y 2017, **este Tribunal debe ordenar la retroacción de actuaciones al momento anterior a que se dicten los oportunos Acuerdos de liquidación** para que estos tengan en cuenta la nueva documentación aportada por la entidad ".....".

Este criterio es el que deduce de la **sentencia del propio Tribunal Supremo de fecha 22 de julio de 2021 (Nº de Recurso: 499/2020 y Nº de Resolución: 1089/2021)**, en el apartado segundo del Fundamento de Derecho Cuarto

"(...)

Ahora bien, no debe olvidarse que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de copiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

Los requisitos exigidos por el Tribunal Supremo en la citada sentencia concurren en el presente expediente:

- Es necesario integrar la documentación aportada en el expediente de inspección.
- La instrucción no ha sido completa
- La incompleta instrucción se ha producido por causas no imputables a la Administración.

Es más, tal y como se ha puesto de manifiesto en los Antecedentes de Hecho de esta Resolución, la "culpa" de la ausencia de esta documentación en la instrucción del procedimiento solo puede ser imputable a la entidad reclamante

(.....)

A este respecto, hay que poner de manifiesto que la "responsabilidad" de la incompleta instrucción del procedimiento deriva de una conducta voluntaria de la entidad reclamante, al no aportar todas las pruebas y documentos ante la Oficina Gestora; esta conducta sitúa a la entidad (....) en una posición " cercana " a la mala fe, abuso de Derecho, abuso procedimental o falta de lealtad procedimental, situación que, aplicando los límites que a tal efecto establece el TS en cuanto a la validez de las nuevas pruebas aportadas ante los órganos de revisión, impedirían a este Tribunal tenerla en cuenta en la Resolución que en su caso hubiera debido dictar.

(.....)>>

De lo expuesto en la resolución se colige que el TEAR de Baleares no aprecia en el caso examinado una conducta abusiva o maliciosa por parte del obligado tributario limitándose a señalar que su actitud ha estado "cercana" a tal situación de abuso procesal. Considera que las pruebas aportadas *ex novo* en la vía económico-administrativa son pruebas relevantes, de enorme trascendencia, aunque no concluyentes porque "no son pruebas o documentos que acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado". Concluye que ha existido un defecto procedimental, al no haberse podido analizar esas nuevas pruebas relevantes por la Inspección Tributaria, y ordena a tal fin la retroacción de actuaciones al momento anterior de dictarse los acuerdos de liquidación. Pese a referirse, en un primer momento, a la existencia de un defecto procedimental, alude después el TEAR a la otra razón que justifica según el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de julio de 2021 (Nº de Recurso: 499/2020) la retroacción de actuaciones, a saber, la instrucción incompleta del expediente de comprobación por causas no imputables a la Administración que ha impedido a ésta contar con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación.

Comparando las resoluciones de los TEAR de Andalucía, Baleares y Cataluña (la impugnada en el presente recurso) cabe concluir lo siguiente:

- En todas ellas el obligado tributario ha aportado en la vía económico-administrativa pruebas para acreditar su pretensión que, pese a haber sido requerido para ello, no había aportado ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos.
- En ninguna de ellas se ha apreciado una conducta abusiva o maliciosa del obligado tributario en cuanto a la aportación de pruebas, lo cual ha determinado que en todas ellas se admitan dichas pruebas para su valoración.
- En las de Andalucía y Baleares el TEAR valora las pruebas aportadas y concluye que no permiten acreditar de modo completo y sin requerir mayor investigación la pretensión del obligado tributario. Pero mientras que la resolución del TEAR de Andalucía desestima la pretensión, la del TEAR de Baleares ordena la retroacción de actuaciones para que sea el órgano de aplicación de los tributos quien a partir de las nuevas pruebas complete la instrucción del expediente y dicte una nueva liquidación.
- En la resolución del TEAR de Cataluña, aquí impugnada, el TEAR no valora las pruebas aportadas. No se pronuncia, por tanto, sobre si acreditan o no de modo completo y sin requerir mayor investigación la pretensión del obligado tributario. El TEAR

directamente ordena la retroacción de actuaciones para que sea el órgano de aplicación de los tributos (en ese caso, el que había dictado la nueva resolución del recurso de reposición) el que valore las pruebas.

Pues bien, llegados a este punto, hemos de concluir que la interpretación acorde con la doctrina de este Tribunal Central acerca de la aportación de documentos y pruebas *ex novo* en vía de revisión, expuesta al final del fundamento de derecho segundo de la presente resolución, es la realizada por el TEAR de Andalucía.

Y es que, como entonces expusimos, no mediando abuso procesal del obligado tributario, lo que procedía era la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, para ver si acreditaban o no de modo completo la pretensión de aquél sin necesidad de ulteriores comprobaciones, lo cual pone de manifiesto el error de la resolución del TEAR de Cataluña, aquí impugnada, que trasladó esa tarea al órgano de aplicación de los tributos que había dictado la resolución del recurso de reposición impugnada.

Tampoco es correcta la solución dada por el TEAR de Baleares que, si bien valoró las pruebas concluyendo que no acreditaban de modo completo la pretensión del contribuyente por requerirse ulteriores comprobaciones, en lugar de desestimar por tal motivo dicha pretensión, ordenó retrotraer las actuaciones para que el órgano de aplicación de los tributos realizara tales comprobaciones completando así la instrucción del expediente.

Contrariamente a lo que sostiene el TEAR de Baleares no considera este Tribunal Central que el caso aquí examinado de aportación *ex novo* por el obligado tributario en vía económico-administrativa de pruebas que, pese a haber sido requerido para ello, no había aportado ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, se identifique con el supuesto que el Tribunal Supremo ha delimitado en su sentencia de 22 de julio de 2021 (rec. casación 499/2020) y en muchas otras, como la sentencia de 26 de marzo de 2012 (rec. casación 5827/2009), como determinante de la retroacción de actuaciones junto con el de la existencia de quiebras procedimentales generadoras de indefensión, a saber, el de integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación.

Así, en efecto, en la sentencia de 26 de marzo de 2012 (rec. casación 5827/2009), decía ya el Tribunal Supremo, refiriéndose a la retroacción de actuaciones:

"...en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio artículo 239.3 de la nueva Ley General Tributaria, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). Q. a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no.

Desde antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

Tal como señala el Director recurrente, en el caso aquí examinado, de aportación por el obligado tributario de pruebas *ex novo* en la vía económico-administrativa que, pese a haber sido requerido para ello, no aportó en el procedimiento de aplicación de los tributos, no cabe hablar de una instrucción incompleta. La Administración tributaria completó la instrucción del expediente desde el momento en que exigió al interesado los elementos de prueba pertinentes para justificar la deducibilidad de los gastos. Hizo, por tanto, lo que tenía que hacer, terminando la instrucción del expediente y llegando a la conclusión a la vista de los documentos obrantes en éste de que los gastos no eran deducibles por falta del soporte documental correspondiente.

Finalmente, el Director recurrente da a entender al formular el criterio cuya unificación pretende que la aceptación de la documentación en vía de revisión está condicionada al cumplimiento de dos límites: a) que no exista abuso procesal y b) que la documentación aportada justifique por sí misma y sin más comprobaciones el derecho que se pretende hacer valer.

Conforme a la doctrina de este Tribunal Central acerca de la aportación *ex novo* de pruebas por el obligado tributario en vía de revisión expuesta en el anterior Fundamento de Derecho Segundo, la aceptación de la documentación en vía de revisión se condiciona al cumplimiento de un único límite: la no existencia de abuso procesal. Fuera de ese caso la documentación ha de ser siempre aceptada, pudiendo darse las situaciones reflejadas en el punto 2 de la citada doctrina, es decir:

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.
- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimarán, sin más, esta última.
- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimarán, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**, acuerda, **ESTIMARLO EN PARTE** y unificar criterio en el sentido siguiente:

1.- Cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aún cuando la falta de aportación de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. De este modo:

a) Cuando no se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea.

b) Cuando se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos no tomarán en consideración las pruebas presentadas de forma extemporánea.

2.- No mediando abuso procesal y procediendo, por ende, la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, pueden producirse las situaciones siguientes:

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimará, sin más, esta última.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimará, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.