

Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad

Análisis de la RTEAC de 30 de octubre de 2023, RG 8923/2022

Ana Belén Prósper Almagro

Doctora en Derecho.

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

ana.prosperalmagro@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>

Extracto

El objeto de este comentario se centra en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 2023, recaída como consecuencia del recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9 de junio de 2022, recaída en la reclamación núm. 25/00109/2022 y acumuladas, por medio de la cual, de una parte, se admite la posibilidad de aportar en fase de revisión pruebas y documentos que, pese a haber sido requeridos con anterioridad en el curso del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, no fueron debidamente aportados por el obligado tributario –salvo que su actitud hubiera sido abusiva o maliciosa y así se constatare de forma debida y justificada en el expediente– y, de otra parte, se determina también a quién le corresponde la valoración de las referidas pruebas admitidas, concluyendo que ello le competirá al propio órgano revisor que, a la luz de la misma, deberá, o bien estimar, sin más, la pretensión del contribuyente, o bien desestimar esta en aquellos casos en los que considerase que las referidas pruebas no fueran suficientes o requiriesen de una actividad probatoria posterior y, lo que es más, sin que se permita en estos casos la ordenación de la retroacción de las actuaciones.

Publicado (en avance online): 18-03-2024

Cómo citar: Prósper Almagro, A. B. (2024). Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad. (Análisis de la RTEAC de 30 de octubre de 2023, RG 8923/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 493, 115-124. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21367>

1. Supuesto de hecho

Los hechos sobre los que versan la presente resolución se remontan al 6 de marzo de 2019, cuando se notificó al obligado tributario el acuerdo de liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades relativo a los ejercicios 2013 a 2016. Del procedimiento debidamente instruido se debe destacar el hecho de que el obligado tributario, pese a haber sido requerido hasta en siete ocasiones por el órgano inspector, en ningún momento aportó los libros contables ni los libros registro a efectos del IVA ni las facturas emitidas y recibidas ni cualquier otra documentación con trascendencia tributaria que le fue solicitada, razón por la cual fue sancionado ex artículo 203.1 de la Ley general tributaria (LGT) con un importe de 20.000 euros.

Frente al acuerdo de liquidación, el contribuyente interpuso recurso de reposición aportando la contabilidad de los ejercicios comprobados, así como abundantes facturas de compras y ventas, por lo que solicitó que se tuviera en consideración esta nueva documentación y se dictara un nuevo acuerdo de liquidación. Esta pretensión, no obstante, fue desestimada al considerarse que en el actuar del obligado tributario sí que medió abuso y mala fe al no presentar, en el momento procesal oportuno, esta documentación que ya obraba en su poder.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, el contribuyente interpuso la reclamación núm. 25/00956/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, que, no considerando que la conducta del obligado tributario fuera excesivamente abusiva o maliciosa, estimó en parte sus pretensiones y ordenó retrotraer las actuaciones al momento de la resolución del recurso de reposición para que la documentación aportada por el obligado tributario fuera debidamente valorada y, en su caso, completada. Como consecuencia de lo anterior, el 20 de diciembre de 2021, la Inspección dictó un nuevo acuerdo de resolución del recurso de reposición por medio del cual se analizó la documentación aportada y se consideraron justificados determinados gastos.

Sin embargo, en fecha 28 de enero de 2022, este obligado tributario presentó una nueva reclamación núm. 25/00109/2022 ante el TEAR de Cataluña por medio de la cual volvía a aportar nueva documentación adicional para justificar otros gastos distintos de los anteriores. De nuevo, el TEAR, en su Resolución de 9 de junio de 2022, consideró que no mediaba una conducta abusiva o maliciosa por parte del contribuyente, por lo que nuevamente estimó parcialmente sus pretensiones y ordenó, otra vez, la retroacción de las actuaciones con el fin de que el órgano de la aplicación de los tributos, previas las comprobaciones oportunas, dictase una nueva resolución que sustituyese a la anterior y admitiese la deducibilidad de todos aquellos gastos que constaran como justificados con ocasión de esta nueva documentación aportada.

Frente a la anterior Resolución del TEAR de 9 de junio de 2022, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) presentó el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio cuya resolución es objeto del presente comentario.

2. Doctrinal del tribunal

Tras un consistente repaso de la jurisprudencia y doctrina relativa a la cuestión controvertida, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) asienta en su Resolución de 30 de octubre de 2023 (RG 8923/2022 –NFJ091184–) el siguiente 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, aun 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 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.

3. Comentario crítico

La resolución analizada por medio de este comentario se centra en dos temas ampliamente debatidos como son precisamente, por un lado, la admisibilidad de nuevas pruebas en vía de revisión y, de otro lado, en caso de admitirse lo anterior, la posibilidad de trasladar

la tarea de su valoración al órgano de aplicación de los tributos mediante la correspondiente retroacción de las actuaciones. En el centro de la polémica se halla el fantasma de la indefensión y la necesidad de proteger, a toda costa, el principio de tutela judicial efectiva ex artículo 24 de la Constitución española (CE). Ahora bien, como todo derecho, este no es absoluto, de ahí que, aun cuando la jurisprudencia más reciente aboga por la admisibilidad de estas nuevas pruebas en las distintas instancias administrativas y judiciales, no obstante, dicha admisibilidad se encuentra condicionada a la existencia de una serie de límites que deberán igualmente respetarse con el fin de salvaguardar el principio de igualdad de armas y así evitar, en la medida de lo posible, la existencia de situaciones abusivas o maliciosas.

Pues bien, en relación con la primera cuestión suscitada, la resolución del TEAC parte de la doctrina ya reiterada del Tribunal Supremo –TS– (por todas, véanse las Sentencias de 20 de abril de 2017 [rec. de cas. para unificación de doctrina núm. 615/2016 –NFJ066660–] y 10 de septiembre de 2018 [rec. de cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–]), en virtud de la cual se admite la aportación en sede de revisión de nueva documentación que el obligado tributario no hubiera aportado con anterioridad en sede de gestión y/o inspección¹. De esta forma, concluye que:

Como puede apreciarse, la jurisprudencia descarta con claridad [...] 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.

Matizando, no obstante, acto seguido que: «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».

¹ Lo anterior se admite a pesar de que el propio artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, señala que:

4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

Y es que, como han matizado los propios tribunales, este es un precepto que solamente se aplica en el procedimiento tributario, pero sin que tenga virtualidad en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas ni en el de los recursos contencioso-administrativos. Cabe precisar, no obstante, que ello intentó solventarse mediante la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en cuyo anteproyecto se preveía en el artículo 106.6 la siguiente modificación que, finalmente, no prosperó, a saber:

Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite.

De lo anterior se deduce claramente cuáles son, por tanto, los límites a esta aportación extemporánea de documentación, a saber: i) la vinculación entre la prueba aportada y la pretensión aducida y ii) la buena fe procesal. Así, en relación con el primer límite, resulta menester recordar que no es lo mismo una pretensión o *petitum* que una motivación o argumentación. De tal forma que, mientras que la pretensión debe resultar siempre invariable, lo que sí que se puede modificar son los pretendidos argumentos aducidos para sustentar lo anterior. Ello implicará, en esencia, que solamente se podrán admitir en fase de revisión aquellos documentos nuevos que no supongan una modificación sustancial de la pretensión deducida, en tanto que aquellos solamente afecten a los hechos y motivos previamente alegados, o no, pero que fundamenten la misma pretensión originaria del contribuyente². Ahora bien, por lo que concierne al segundo límite, la ausencia de abuso de derecho o deslealtad procesal, pese a la claridad de su configuración, existen ciertas dudas en cuanto a su valoración y apreciación.

Ejemplo de lo anterior lo constituye la propia Resolución del TEAR de Cataluña de 8 de julio de 2021, en la que, como ya hemos indicado, el propio órgano revisor no consideró como una actitud suficientemente abusiva o maliciosa a los efectos de la admisibilidad de la prueba el hecho de que el contribuyente no hubiera aportado durante todo el procedimiento de comprobación y/o investigación ningún libro o registro de carácter obligatorio, siendo incluso el mismo sancionado por esta conducta en los términos del artículo 203.1 de la LGT con un importe de 20.000 euros³. Pues bien, personalmente, cuesta entender esta resolución. En efecto, nos encontramos en presencia de un supuesto en el que el obligado tributario, de forma consciente y deliberada, se negó hasta en siete ocasiones a aportar una documentación que, baste indicar, no solo es obligatoria según la normativa y la diligencia mínima que le resulta exigible a todo «ordenado empresario», sino que, a mayores, se trata de una documentación que debe estar a disposición inmediata de la Administración desde el mismo instante en que

² Sobre este particular, véase Ruibal Pereira (2018).

³ Conforme a dicho precepto:

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

[...]

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

[...]

esta es requerida. A mayor abundamiento, el obligado tributario fue efectivamente sancionado por esta malicia, en una conducta que, resta indicar, no se pudo calificar como imprudente, sino que inevitablemente se calificó como dolosa. Y, con todo, el TEAR de Cataluña no observa que la conducta desplegada sea de la intensidad suficiente para apreciar mala fe procesal.

La situación anterior, además, claramente contrasta con la posición de los órganos jurisdiccionales. Sin ir más lejos, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 22 de noviembre de 2023 (rec. núm. 733/2021 –NFJ091750–) acaba de denegar la aportación extemporánea de documentación acreditativa de la efectividad de una depreciación (amortización) por el comportamiento claramente abusivo del contribuyente durante todo el procedimiento, concluyendo en su FD 8 que:

Por tanto, la facultad del interesado de presentar en sede jurisdiccional documentos que no fueron aportados en vía administrativa ni ante el TEAR, y el subsiguiente derecho a que tales documentos sean examinados y valorados, no resulta aplicable en aquellos supuestos en que la actuación del obligado tributario pone de relieve una clara intención de soslayar las reglas del procedimiento para evitar que el órgano de gestión pueda realizar la función que tiene legalmente encomendada. En este caso, siguiendo la doctrina del TS, el obligado tributario no ha actuado con buena fe, ya que no aportó documentación alguna tras el requerimiento inicial de la AEAT ni en el trámite de alegaciones a la propuesta de liquidación, inactividad que carece de justificación. En vía de reposición y ante el TEAR se limitó a aportar una hoja del diario general, y solo en sede judicial aporta facturas, escrituras públicas y cuadro de amortizaciones, pretendiendo que este órgano jurisdiccional (cuya misión exclusiva es enjuiciar la legalidad de la resolución recurrida) se convierta en un órgano de liquidación, lo que no es admisible.

Como se puede apreciar, la vara de medición de la mala fe procesal no parece que sea la misma para unos que para otros y, entre medias, el Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), solamente ha señalado que se deberá denegar la aportación de dicha documentación cuando se aprecie que la conducta del obligado tributario sea «abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente», matizando, además, que dicho comportamiento deberá, en todo caso, ser de «una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita». Ahora bien, como se puede apreciar, no existe una definición exacta de lo que debe entenderse por «actitud abusiva o maliciosa» ni tampoco existen pautas o criterios que nos permitan desligarla de figuras afines como la falta de diligencia, y mucho menos existe una concreción exacta, por ejemplo, del número de requerimientos desatendidos que nos permitirían justificar la presencia de un actuar malicioso procedimental.

Por ello mismo, de ahora en adelante, ante situaciones similares a las descritas anteriormente, será labor de la Administración tributaria acreditar la imposibilidad subjetiva para el obligado tributario de aportar la documentación requerida y, a mayor abundamiento, dejar clara constancia de ello en el propio expediente. Y es que lo que sí que parece evidente es

que, si antes era el obligado tributario el que debía justificar su lealtad procesal ante la falta de aportación de la documentación requerida, ahora es función de la Administración tributaria ya no solo el cargar con la prueba de su actitud abusiva y justificar la intensidad de la misma, sino también de plasmarlo debidamente en el propio expediente, sin que ello, además, se pueda realizar *a posteriori*, esto es, con ocasión de la presentación tardía de esta documentación en vía de recurso. Se produce, a todas luces, una inversión de la carga de la prueba en virtud de la cual le compete ahora a la Administración tributaria prestar especial cuidado en aquellos procedimientos en los cuales no se aporte documentación esencial, pues la omisión en el expediente de la mención de la existencia de una conducta abusiva por parte del obligado tributario podría determinar que en el futuro se admitiera, sin mayores consideraciones, la aportación de dicha documentación.

Por otra parte, y por lo que concierne a la segunda cuestión analizada por la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2023, centrada en cómo deben valorar y actuar los tribunales económico-administrativos ante la admisión de nueva documentación en vía de revisión, nos encontramos, ahora sí, ante un pronunciamiento totalmente esclarecedor. Repárese en que, con anterioridad, las soluciones adoptadas por los distintos TEAR en esta materia habían sido totalmente dispares, de tal forma que, mientras que algunos defendían la retroacción de actuaciones a la fase de inspección para el análisis de la nueva documentación aportada (véase la Resolución del TEAR de Baleares de 22 de diciembre de 2021 (núm. 07/01504/2020) o la del TEAR de Cataluña de 8 de julio de 2021), otros, en cambio, abogaban por valorar directamente los documentos aportados y, sin poder realizar una verdadera actividad investigadora que les estaría vetada, proceder directamente a admitirlos, o no, en función de si los mismos eran suficientes para apoyar las pretensiones de los recurrentes sin necesidad de una ulterior actividad comprobadora.

En este punto, como hemos indicado, el TEAC es contundente y concluye que no cabe en estas circunstancias ordenar la retroacción de las actuaciones para que sea el órgano de gestión o de inspección el que, abriendo nuevamente el procedimiento de aplicación de los tributos, valore las pruebas extemporáneas y dicte una nueva liquidación. De esta forma, considera que debe ser el propio órgano revisor el que analice esta documentación y el que, asimismo, determine si esta es suficiente para entender acreditada la pretensión del obligado tributario, en cuyo caso, deberá estimarla o, en sentido contrario, desestimarla en todas las demás circunstancias. A nuestro modo de ver, no obstante, esta resolución del TEAC podría quebrar la jurisprudencia del TS relativa a los supuestos en los que cabe ordenar la retroacción de actuaciones.

En efecto, en este sentido, resulta necesario remitirnos a una de las últimas sentencias emitidas en esta materia por el TS como fue la de 22 julio de 2021 (rec. núm. 499/2020 – NFJ083049–), donde este tribunal resolvió una cuestión de interés casacional consistente en determinar si, ante la carencia de un vicio formal en el procedimiento de aplicación de los tributos, el órgano económico-administrativo está facultado para ordenar –después de haber declarado la nulidad de los actos tributarios– la retroacción de las actuaciones sin que la misma haya sido expresamente solicitada por las partes para que la Administración dicte una

nueva liquidación. Así, tras un análisis del artículo 239 de la LGT y la jurisprudencia imperante sobre esta materia, el TS dictamina que el modo habitual de conclusión de un procedimiento ordinario de revisión consiste en la emisión de una resolución que, a su vez, podrá ser estimatoria, desestimatoria o declaratoria de la inadmisibilidad y en la que solamente se admitirá la retroacción de las actuaciones cuando: i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del que este resulta, y ii) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante. Ahora bien, acto seguido, enfatiza que también se admitirá dicha retroacción de actuaciones cuando sea necesario integrar los expedientes de comprobación e inspección en aquellos supuestos en los cuales la instrucción no hubiera sido completa por causas no imputables exclusivamente a la Administración.

De esta forma, concluye en su FD 4 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 [...]. 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 acopiar 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. [...] La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico.

Así, en el caso enjuiciado, se consideró que no era posible la retroacción de las actuaciones ordenada en cuanto que el vicio que determinó la nulidad del acto administrativo fue de carácter sustancial y no formal.

Pues bien, partiendo de la anterior jurisprudencia, resulta del todo imprescindible determinar si, en el presente caso, la aportación extemporánea de documentación por parte del obligado tributario es una de las causas que determinan la existencia de una instrucción incompleta y que, indefectiblemente, motivan la necesidad de retrotraer las actuaciones con el fin de integrar los expedientes administrativos o si, por el contrario, podemos considerar que en estos casos la instrucción fue totalmente íntegra. Al respecto, cabe matizar que la resolución del TEAC aquí analizada, sobre esta cuestión, meramente señala lo siguiente, a saber:

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 [...]. 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.

Así pues, continuando con este razonamiento, el TEAC determina que no concurren en estos supuestos los requisitos exigidos por el TS –especialmente el relativo a la existencia de una instrucción incompleta– y, por ello mismo, no cabe ordenar en estas circunstancias la retroacción de las actuaciones para completar los expedientes.

A nuestro modo de ver, no obstante, existen dudas acerca de esta interpretación. En efecto, si eliminamos todos aquellos escenarios en los que el obligado tributario no aporta documentación de forma maliciosa con el único fin de entorpecer el expediente, las restantes razones que pueden existir para justificar el resto de los supuestos de carencia de aportación de dicha documentación se suelen reducir a circunstancias en las cuales, sin mediar culpa por parte de los obligados tributarios, estos no pudieron conseguirla a tiempo, concurren circunstancias de fuerza mayor o aportaron una documentación justificativa distinta de la requerida por la Administración. Repárese, además, en que precisamente si la situación fuera al revés, esto es, se tratara de un documento que la Administración tampoco hubiera podido conseguir, por ejemplo, porque estuviera pendiente de que se lo remitiera una Administración tributaria de otro Estado, no podríamos decir, de ningún modo, que la instrucción estuviera completa. Por ello mismo, en nuestra opinión, el razonamiento debería ser el mismo cuando la falta de aportación de dicha documentación tampoco fuera imputable al propio obligado tributario y, en esencia, no mediara abuso por su parte. Y es que, como se puede apreciar, si no se permite en estos casos ordenar la retroacción de las actuaciones, las probabilidades de que el órgano revisor considere como suficientes las nuevas pruebas aportadas por el obligado tributario a los efectos de entender acreditada su pretensión ejercitada serán bastante ínfimas, especialmente porque, como ya hemos resaltado, aquel no podrá desarrollar ninguna actividad probatoria de carácter complementario que le permita confirmarla⁴.

Un ejemplo de la situación a la que estamos aludiendo la constituye la Sentencia del TSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–), en la que se señaló que:

Por lo que se refiere a la cuestión de la aportación de documentos con posterioridad a la conclusión del procedimiento de gestión, se pone de manifiesto que no estamos ante una conducta renuente del obligado tributario ya que este presentó en alegaciones lo que consideró suficiente para acreditar el importe de los gastos de personal cuya deducibilidad invoca. Es como consecuencia de que tal documentación fue considerada insuficiente por la Administración que se aportó más documentación posteriormente en el procedimiento económico-administrativo; todo lo cual conduce a afirmar, de acuerdo con la doctrina expuesta, la procedencia de su análisis en vía de revisión.

⁴ A favor de esta retroacción de actuaciones, véase Bas Soria (2017). En contra, véase Puerta Arrúe (2018).

Ahora bien, como hemos indicado, la revisión de esta documentación por los tribunales económico-administrativos deberá ser de carácter meramente formal, sin que la misma pueda implicar una verdadera actividad comprobatoria o probatoria, lo que en la gran mayoría de las ocasiones conducirá a una desestimación directa de las pretensiones.

En definitiva, la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2023 ha supuesto un paso más en la necesidad de conjugar, de una parte, la tutela judicial efectiva y, de otra parte, la necesidad de velar por que los obligados tributarios no tengan la potestad o el arbitrio de determinar cuándo los mismos pueden aportar en el curso de un procedimiento o de un recurso las correspondientes pruebas que acreditan su pretensión. A nuestro modo de ver, no obstante, esta resolución no es tan clarificadora como la misma pudiera parecer de una primera lectura en cuanto que, de una parte, no ofrece una definición o unos criterios exactos que permitan determinar en qué momento existe una conducta «abusiva o maliciosa» por parte del obligado tributario a los efectos de excluir la aportación de esta nueva documentación y, de otra parte, porque, bajo un razonamiento extremadamente rigorista, considera que el expediente administrativo estará siempre instruido y completo –a pesar de que falte documentación acreditativa de la pretensión– si la carga de su aportación recae sobre el obligado tributario. Y es que, a nuestro modo de ver, en situaciones como las descritas en estas páginas, se debería ser mucho más estricto a la hora de negar la aportación de documentación extemporánea en los supuestos en los que se apreciara una clara desidia del obligado tributario, siendo que, en todos los demás supuestos de imposibilidad objetiva de aportación *ex novo* de esta documentación, no solo debería admitirse la misma, sino que, además, de resultar necesario, debería ordenarse la retroacción de las actuaciones con el fin de realizar las pertinentes actuaciones comprobatorias. Así creemos que lo exige el principio de indefensión proclamado en el artículo 24 de la CE y así creemos que se debe actuar conforme al principio de buena administración.

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (2017). La aportación de nuevas pruebas en procedimientos de revisión. (Análisis de la STS de 20 de abril de 2017, rec. núm. 615/2016). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 115-124.

Puerta Arrúe, Á. (2018). Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la Sentencia del Tribunal

Supremo de 20 de abril de 2017. (Análisis de la RTEAC de 2 de noviembre de 2017, RG 483/2015). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 424, 134-140.

Ruibal Pereira, L. (2018). Límite temporal a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 429, 103-134.