

Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la aportación de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos

Análisis de las [SSTS de 10 de septiembre de 2018, rec. núm. 1246/2017](#), y de [21 de febrero de 2019, rec. núm. 1985/2017](#)

Miguel Wert Ortega

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 aborda el tema de la aportación a los tribunales de documentos no aportados en el procedimiento de aplicación de los tributos. Aunque confirma el criterio sentado en pronunciamientos anteriores del Alto Tribunal (en especial la Sentencia en unificación de doctrina de 20 de abril de 2017) que cabe la aportación en la fase de revisión de documentos y pruebas no aportados en la fase de comprobación administrativa, introduce la excepción, que no se contemplaba en las anteriores, de que el interesado haya actuado de mala fe o con abuso de derecho. El problema radica en definir los casos en que se aprecie ese abuso procesal. En el comentario se recogen diversas resoluciones y sentencias que han reconocido la existencia de abuso procesal como justificación de no tomar en consideración los documentos aportados tras la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos. Esta sentencia ha sido confirmada íntegramente por la más reciente de 21 de febrero de 2019, referida a un supuesto de falta de formulación de alegaciones ante la Inspección.

El Tribunal Supremo (TS) examina en esta Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), una vez más, la cuestión de si cabe aportar en la vía de revisión o recurso documentación no aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos. La sentencia se sitúa en la misma línea de pronunciamientos anteriores de ese tribunal, en el sentido de que no cabe constreñir la presentación de la documentación o de pruebas al tiempo de la comprobación administrativa, pues por encima de las normas que pudiera establecer esta limitación en el ámbito del procedimiento administrativo (art. 92.4 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los pro-

cedimientos de aplicación de los tributos [RD 1065/2007]¹ en el ámbito tributario y, más en general, respecto al procedimiento administrativo común, el art. 112 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común² [Ley 30/1992] –en la actualidad el 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [Ley 39/2015]³–, prima el derecho de defensa o tutela judicial efectiva consagrado en la Constitución.

Aunque, como decimos, no es la primera vez que el TS se manifiesta de manera nítida en la procedencia de presentar ante los tribunales de justicia o administrativos documentación no aportada al órgano de gestión administrativa, y en este sentido no ofrece mayor novedad la sentencia que comentamos, creemos que merece la pena destacarla porque, aparte de ser más profunda que las anteriores en los argumentos que sirven de base a su decisión, prevé que la regla que confirma puede ser excepcionada en los casos de mala fe o abuso de derecho, lo que se había soslayado en las anteriores y que puede matizar el alcance y los efectos de la doctrina que sienta.

El criterio de esta sentencia ha sido confirmado por el Alto Tribunal en su recientísima Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–), que reitera los argumentos y fundamentos que se contienen en la de 10 de septiembre de 2018 y, en consecuencia, llega a la misma conclusión de estimación del recurso.

1. Supuesto de hecho

El supuesto planteado en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 coincide con el que se resolvía en la Sentencia de 20 de abril de 2017 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 615/2016 –NFJ066660–), sentencia capital, citada y comentada ampliamente, que constituye la referencia obligada en torno a esta cuestión. El supuesto es el de la devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), habiendo denegado la Administración la devolución porque el representante del obligado tributario no atendió el requerimiento para aportar una serie de documentos. En el caso que se plantea ahora, los documentos solicitados eran las facturas, el detalle de las operaciones

¹ «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».

² «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».

³ «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. 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».

realizadas en España y el destino de los bienes o servicios a que se referían las operaciones. Ante la denegación de la devolución, el interesado recurrió en reposición y en el examen de este recurso fue otra vez requerido para aportar nueva documentación, como la prueba de que los bienes o servicios adquiridos en España estuviesen afectos a la realización de operaciones que originen el derecho a la devolución y determinados certificados de la autoridad del país en el que estaba establecido el empresario sobre el tipo de actividad que realiza y el porcentaje de deducción aplicable. El requerimiento tampoco fue atendido y se desestimó la reclamación, pero el interesado recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y fue en esta instancia en la que en contestación al requerimiento emitido en reposición aportó documentación específica que no fue tenida en cuenta por el tribunal, por lo que desestimó la reclamación. Lo mismo ocurrió en el recurso contencioso-administrativo posterior ante la Audiencia Nacional (AN). El argumento esgrimido por el tribunal administrativo y refrendado por la AN fue que no cabía, en sede de reclamación económico-administrativa, «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 por dos veces) 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» y el apoyo normativo fundamental en el que basa esta tesis es el del artículo 112 de la Ley 30/1992, argumentando que aunque los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico «no impide aplicar supletoriamente la ley común a todos los procedimientos administrativos».

El TEAC y la AN rechazaron la devolución porque «no ha probado en absoluto [la entidad reclamante] que los bienes y servicios adquiridos en España se hayan destinado a la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción en los términos recogidos tanto en la legislación española como en la del Estado donde esté establecido». Ahora bien esta falta de prueba la aprecian los tribunales en función de la documentación aportada en la fase de comprobación al órgano de gestión tributaria, sin tener en cuenta los documentos que fueron aportados en el recurso de reposición y más tarde ante el TEAC y después ante la AN, por lo que la cuestión fundamental la constituye si es procedente o no esa denegación de las pruebas aportadas después de la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos.

En cuanto a la reciente sentencia, aludida al comienzo de este comentario, que refrenda el criterio del TS, la de 21 de febrero de 2019, el supuesto planteado era el de una liquidación del IRPF a un matrimonio que ejercía la actividad de ventas en oficinas de farmacia y que fue objeto de regularización porque los ingresos en cuentas bancarias eran muy superiores a los ingresos declarados. Los interesados no presentaron alegaciones ante la Inspección, pero sí en vía de recurso, en las que ponen de manifiesto ciertas duplicidades y saldos incorrectos de determinadas cuentas. Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional como el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía desestimaron los recursos basándose en que el contribuyente no puede elegir a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor en el que se examinen los hechos, y que el artículo 112 de la Ley 30/1992 establece que no se tendrán en cuenta las alegaciones que habiéndolas podido presentar en el trámite establecido no lo haya hecho.

2. Doctrina del tribunal

En la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 el TS se manifiesta contrario a la tesis del TEAC y la AN, por lo que declara expresamente que no cabe la denegación de la aportación de documentos tras la finalización del procedimiento de comprobación y ello lo basa en tres razones principales:

- a) La naturaleza del proceso de revisión económico-administrativo, que si bien es de naturaleza administrativa tiene al mismo tiempo unas características que lo aproximan al proceso jurisdiccional, de lo que resulta la necesidad de admitir todo tipo de pruebas y documentos, como se deriva de lo establecido en los artículos 236 y 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el 23 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RD 520/2005), que no limitan los documentos que se pueden aportar para justificar la pretensión que se ejercita. Así, en la sentencia se dice que las facultades del órgano de revisión tanto en vía económico-administrativa como en vía jurisdiccional «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». Asimismo, se afirma que «frente al argumento utilizado por la AN de que admitir la presentación de documentos en la fase revisora conllevaría la "inutilidad del procedimiento de gestión y la alteración de la naturaleza jurídica del procedimiento de revisión", el TS afirma que no admitirlo significaría, por el contrario, la "inutilidad" de la vía de revisión económico-administrativa», 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».
- b) El TS niega el carácter supletorio al artículo 112.1 de la Ley 30/1992, pues la regulación del procedimiento económico-administrativo es amplia y rigurosa y no hay lagunas que llenar, en especial en esta materia, respecto a la cual el artículo 57 del Real Decreto 520/2005 es nítido al establecer que solo se 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».
- c) Desde la óptica de la normativa del IVA, el tribunal pone de manifiesto que el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en el TAI requiere el cumplimiento de requisitos materiales y que aun-que pudiera pensarse que la documentación aportada se dirigía al cumplimiento de requisitos de carácter formal, lo cierto, como asimismo entendieron el TEAC y

la AN, es que en este caso lo que se dilucida es el cumplimiento de requisitos de carácter material, en concreto la exigencia de que los bienes y servicios se encuentren afectos a una actividad económica. Lo que se plantea realmente es si el obligado tributario ha acreditado un requisito material para proceder a la devolución: la prueba de la afectación de los bienes y servicios a la actividad económica desarrollada por el empresario.

En definitiva, la postura del TS es absolutamente clara, firme y reiterada: no cabe denegar o desconocer los documentos aportados con posterioridad a la finalización del procedimiento administrativo.

No obstante, la sentencia recoge también una excepción a la regla y es que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. Así, señala que los límites de 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 estos 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" (art. 7 de nuestro Código Civil)». Ahora bien, la sentencia que comentamos apunta la necesidad de ser cautos en la apreciación de las circunstancias antes mencionadas, pues «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 constatarde 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 relación con el caso que se examina en la sentencia se dice 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)».

Por último, el fallo estimatorio de la sentencia implica la necesidad de decidir cómo se deben tener en cuenta los documentos no admitidos en las instancias anteriores. El TS entiende que, teniendo en cuenta que en el recurso de casación no pueden revisarse cuestiones de hecho, lo más apropiado es remitir el recurso a la AN a fin de que se pronuncie tanto sobre la documentación presentada ante el TEAC como ante la misma AN.

En la Sentencia de 21 de febrero de 2019, aunque el asunto verse sobre la formulación de alegaciones en lugar de la aportación de pruebas, el tribunal considera que son aplicables los mismos principios y criterios por lo que reproduce los mismos fundamentos que se recogieron en la de 10 de septiembre de 2018, con la salvedad de que se remite al artículo 239 de la LGT, referido a la necesidad de resolver todos los asuntos que se deriven

del expediente, en lugar del artículo 236 de la LGT, relativo a la aportación de pruebas y, claro está, los argumentos relativos al IVA.

3. Comentario crítico

La Sentencia de 10 de septiembre de 2018 que comentamos reafirma la doctrina del Alto Tribunal sobre la aportación de documentación con posterioridad a la comprobación administrativa, por lo que en este sentido no constituiría propiamente una novedad en el tratamiento de la cuestión. Pronunciamientos anteriores del TS, como el de la Sentencia de 20 de junio de 2012 (rec. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) y la más reciente con el valor de ser una sentencia dictada en unificación de doctrina, la de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 615/2016 –NFJ066660–) establecieron la doctrina que sobre este tema impera en nuestra jurisprudencia. Sin embargo, el criterio no ha sido unánime en los tribunales, pues otros, singularmente el TEAC y la AN, han mantenido una posición de rechazo de la aportación de documentos una vez concluido el procedimiento administrativo, e incluso el propio TS en alguna ocasión, como en la Sentencia de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. núm. 1596/2012 –NFJ056239–) y en los votos particulares que acompañaron a la citada Sentencia de 20 de junio de 2012, se ha inclinado por la misma tesis.

Para valorar esta sentencia lo más conveniente es comparar su contenido con el de la señalada de 20 de abril de 2017, dada su importancia como sentencia en unificación de doctrina, que le confiere mayor valor como doctrina vinculante para todos los tribunales, y los términos categóricos con los que se manifiesta en relación con el derecho a aportar la documentación ante los tribunales sin restricción alguna, pues como señalan los comentaristas de esa sentencia, «el pronunciamiento del TS es tan amplio y completo que no cabe introducir limitación alguna...» (Bas Soria, 2017, p. 124); «Lo que llama la atención de la sentencia es su silencio absoluto sobre el abuso procesal, que es precisamente el argumento sobre el que descansa la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación» (Puerta Arrúe, 2017, p. 85). Sin embargo, en esta nueva sentencia se incluye una relevante matización a la doctrina jurisprudencial, y es que la conducta del sujeto no puede ser contraria a la buena fe e incurrir en abuso de derecho. Por consiguiente, esta sentencia, al prever que esas circunstancias pueden excepcionar la aplicación de la doctrina, introduce un elemento novedoso, que obliga a definir qué se considera mala fe y abuso de derecho. Así, se puede inicialmente identificar con la conducta consistente en incumplir el requerimiento o desaprovechar la oportunidad de aportación de la documentación que puede justificar su pretensión o la de no formular alegaciones ante el órgano administrativo, para aportarla después ante el tribunal administrativo o contencioso, conociendo que el examen que pueden realizar estos tribunales se encontrará con mayores dificultades que el que pudiera efectuar el órgano administrativo especializado. Como ha comentado algún autor (Marco Sanjuán, 2008, p. 49) la aportación de pruebas con posterioridad y, por lo tanto, al margen del procedimiento de aplicación de los tributos solo tendría justificación en circunstancias excepcionales, pues «con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es con-

trastar, analizar e integrar con el resto de información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones». En definitiva, cabría señalar que la razón para restringir la aportación de pruebas a la fase administrativa es que la valoración de los documentos iría más allá de la función revisora que tienen encomendada los tribunales, que se encontrarían en dificultades para apreciar la validez y la pertinencia de ciertas pruebas (como caso extremo se podría citar la contabilidad).

Como reacción a la posibilidad de que concurran conductas abusivas de este tipo, la regulación del procedimiento de aplicación de los tributos ha incorporado normas que tratan de evitar estas situaciones de abuso procesal, como es la del artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, que se citó al principio de este comentario. No obstante, como bien han apuntado los tribunales y los autores, esas normas tienen virtualidad exclusivamente en el procedimiento tributario, pero no se aplican en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas (art. 57 del RD 520/2005) ni en el de los recursos contencioso-administrativos (art. 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). No obstante, cabe puntualizar que hubo un intento, en el anteproyecto de reforma de la LGT, que desembocó en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de incluir en esa ley la misma previsión de imposibilidad de tener en cuenta documentos aportados tras el trámite de audiencia, con efectos no solo en el procedimiento de aplicación de los tributos sino también en el de resolución de recursos o reclamaciones, pero no llegó a incorporarse a la redacción final de la ley⁴.

Así pues, como previsión normativa que con carácter general limita la aportación de documentos a la fase administrativa, a falta de norma en la LGT que la contemple, se encuentra el artículo 112 de la Ley 30/1992 (actualmente el art. 118 de la Ley 39/2015), precepto al que han acudido los tribunales para justificar la limitación en la vía de recurso o reclamación, si bien las resoluciones del TEAC que se inclinaron por esta posición no se han basado sin más en lo que decía el artículo 112 de la Ley 30/1992, sino que también han invocado la necesidad de combatir con esta medida el abuso procesal. Es decir, el TEAC no plantea una aplicación automática de lo que previene el artículo 112 de la Ley 30/1992, sino que exige que se advierta una conducta en el sujeto que justifique esta limitación a la tutela judicial efectiva. Así, en múltiples resoluciones del TEAC⁵ después de afirmar la aplicación con carácter supletorio del artículo 112 de la ley citada como concreción positiva de que la ley no ampara el abuso de derecho, cuya finalidad es «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

⁴ El artículo 106.6 del anteproyecto decía: «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».

⁵ Resoluciones de 11 de octubre de 2011 (RG 5532/2009), de 16 de febrero de 2012 (RG 2571/2010 –NFJ046302–), de 19 de octubre de 2012 (RG 3705/2010 –NFJ049166–) y de 23 de enero de 2014 (RG 761/2012 –NFJ054012–).

arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal», afirmaba lo siguiente: «Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales». En el mismo sentido, la Resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–), en la que como en otros muchos de los asuntos planteados, trata de un caso en que por primera vez el obligado tributario aporta ante el tribunal la documentación requerida por la inspección, y recuerda que la posición reiteradamente mantenida por el tribunal ha sido la de «la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento», y tras significar que es en el procedimiento de aplicación de los tributos donde con mayor eficacia se verifica y comprueba lo que se está dilucidando y al mismo tiempo con una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado se puede alegar y aportar, añade: «no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, sustraiga a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Cuestión diferente es la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector, que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario puede ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En estos supuestos este tribunal considera que debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados».

Ahora bien, esta posición firme del TEAC quebró en parte tras la Sentencia del TS de 20 de abril de 2017, como se puede apreciar en su Resolución de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–), en la que acoge, como no podía ser de otra forma, la doctrina de esa sentencia, si bien puntualiza que «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... 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... 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».

Por otro lado, el mismo TS en la Sentencia de 17 de octubre de 2014 decía en relación a la inadmisión de parte de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en vía económico-administrativa sobre la base de que dichas cuestiones debieron ser debatidas

en sede de Inspección que el artículo 96.4 del Real Decreto 1065/2007 «viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial. Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados».

Por último, en este repaso de las posiciones mantenidas por los tribunales, merece destacarse el voto particular que el magistrado José Antonio Montero Fernández presentó a la mencionada Sentencia del TS de 20 de junio de 2012, referida a un contribuyente que hizo caso omiso a los requerimientos de justificación de los gastos que pretende deducirse, presenta parte de la documentación en la vía económico-administrativa y «no es sino hasta el recurso contencioso-administrativo cuando por vez primera la parte presenta las facturas y documentación sobre la que pretende acreditar la procedencia de la deducción de los mismos». Pues bien, al respecto el voto particular afirma: «que se está abriendo con la doctrina que se recoge en la sentencia una puerta al fraude y desvirtuando absolutamente las funciones inspectoras y la vía económico-administrativa, a las que se le va a otorgar un valor meramente formal, me resulta evidente... dado que la complejidad de dicha documentación impide una valoración del órgano judicial con retroacción de actuaciones para que el órgano técnico a la que legalmente se le encomienda dicha función, lleve a cabo dicha valoración –que no otra cosa ha sucedido en el presente–, los obligados tributarios ajustarán su conducta a este proceder que solo puede reportarle ventajas, puesto que al menos habrán diferido el pago de la deuda», para terminar señalando que: «Naturalmente la actividad de los órganos tributarios y económico-administrativos, pierden toda relevancia material, solo tendría incidencia meramente formal, no se le reserva otro papel en el sistema que el de mero trámite a formalizar para crear el antecedente administrativo como salvoconducto para acceder a la vía judicial en la que "en plenitud y sin limitación" se ventilarán las pretensiones materiales de los obligados tributarios».

Desde mi punto de vista, la revisión de los fundamentos utilizados en resoluciones y sentencias pueden servir de inspiración en la aplicación de la excepción que enuncia la sentencia que comentamos. Los argumentos que se tienen en cuenta están relacionados con conductas que ponen de manifiesto un uso abusivo del derecho, con lo cual cabría entender que, en la medida en que esté acreditada la mala fe, la decisión del tribunal sería en ese caso excluir la toma en consideración de los documentos aportados.

No obstante, es obligado reconocer que con la simple mención de la excepción no se puede anticipar el grado o intensidad con el que se va a admitir. Lógicamente dependerá de los indicios que puedan observarse en el caso concreto que debidamente analizados permitan deducir la intención del sujeto, de manera que como se advierte en la sentencia «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».

Lo que no cabe duda es de que esta sentencia matiza de forma significativa la rotundidad con la que se había expresado la Sentencia de 20 de abril de 2017, pues aunque básicamente confirme el principio general de que es posible la aportación en la fase de recurso de documentos no aportados, pudiéndolo haber hecho, en vía de gestión, al mismo tiempo introduce la importante matización de que tales documentos no deben ser tenidos en cuenta si el interesado actuó con abuso procesal. El problema radica en delimitar cuándo existe ese abuso procesal. En la sentencia se destaca esa circunstancia pues se dice 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)». Por tanto, parece que la sentencia ofrece una pista pues no es suficiente imputar «desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos» y, por tanto, sería necesario probar que el interesado ha actuado con mala fe, siempre que se pueda razonablemente concluir que la aportación posterior en vía de recurso obedecía a esa estrategia interesada de evitar su examen por un órgano de gestión y, por tanto, técnico, para que lo haga un órgano jurisdiccional al que le resulta obviamente más difícil valorar la idoneidad del documento.

Obviamente el mismo comentario que se acaba de realizar respecto a la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 vale para la de 21 de febrero de 2019, pues como indicamos esta última reproduce los fundamentos de la anterior. La única diferencia es que se trata de un supuesto de no formulación de alegaciones ante la Inspección, dejando su presentación al momento en que interpone el recurso, pero en lo que es objeto de comentario en este apartado, la excepción por conductas demostrativas de mala fe o abuso de derecho, la nueva sentencia no modifica ni añade elemento alguno, sino que se remite a lo manifestado en la anterior sentencia, señalando: «Ocurre, sin embargo, que, al igual que allí acontecía, no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a los recurrentes de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (que se limita a apreciar abuso del derecho cuando el "contribuyente elija a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor, donde se examinen los hechos que le convengan")».

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (2017). La aportación de nuevas pruebas en el procedimiento de revisión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 115-124.

Marco Sanjuán, J. A. (2008). La prueba en el procedimiento económico-administrativo. *Revista de información fiscal*, 90, 43-64.

Puerta Arrúe, Á. (2017). La aportación de pruebas en vía de revisión y el abuso procesal. *Quincena fiscal, núm especial septiembre*, 79-87.