



# La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo

**Sandra González de Lara Mingo**

*Magistrada de la Audiencia Nacional  
Letrada coordinadora del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo  
(área de lo contencioso-administrativo)*

## Extracto

El Tribunal Supremo en dos recientes Sentencias de 10 de septiembre de 2018 y de 21 de febrero de 2019 ha analizado la posibilidad de proponer pruebas o formular alegaciones ante los órganos de revisión económico-administrativos cuando no se aportaron las pruebas o dedujeron las alegaciones en el procedimiento de aplicación de los tributos en que se dictó la resolución impugnada.

Tras analizar la naturaleza del procedimiento de revisión tributaria y su configuración legal ha concluido que, dado su carácter cuasi jurisdiccional, es procedente proponer prueba o alegar nuevos argumentos, salvo que se identifique –y se constate y justifique debidamente en el expediente– un comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo.

**Palabras clave:** procedimientos administrativos de revisión tributaria; procedimiento judicial; formulación de nuevas alegaciones; aportación de nuevas pruebas.

**Cómo citar:** González de Lara Mingo, S. (2019). La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 109-126.



# The provision of new evidence in administrative tax review and judicial proceedings in accordance with the case-law of the Supreme Court

Sandra González de Lara Mingo

## Abstract

In two recent judgments of 10 September 2018 and of 21 February 2019, the Tribunal Supremo (Supreme Court) analyzed the possibility of proposing evidence or putting forward arguments before the economic-administrative review bodies where the evidence was not produced or deducted the arguments in the procedure for applying the charges which led to the contested decision.

Having analyzed the nature of the tax review procedure and its legal form, it has been concluded that, given its quasi-judicial nature, it is appropriate to put forward new arguments or put forward new arguments, unless a party's conduct contrary to good faith or abuse is identified and duly justified in the file.

**Keywords:** administrative tax review procedures; judicial proceedings; formulation of new claims; provision of new evidence.

**Citation:** González de Lara Mingo, S. (2019). La aportación de nuevos elementos de prueba en los procedimientos administrativos de revisión tributaria y en el procedimiento judicial según la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 109-126.



## Sumario

1. Breve introducción
2. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento de revisión económico-administrativa
3. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en la LGT
4. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004
5. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento judicial
  - 5.1. Cuestiones nuevas o pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. Desviación procesal
  - 5.2. Motivos que fundan la pretensión
  - 5.3. Presentación y valoración de pruebas en el ámbito judicial
6. Examen del grado de cumplimiento o acatamiento por los tribunales de justicia de España de los criterios interpretativos de la jurisprudencia del TS
7. Expansión del criterio recogido en la Sentencia el 10 de septiembre de 2018 a otros ámbitos del derecho administrativo

### Nota:

Este trabajo ha sido publicado en la Colección Cuadernos Digitales de Formación, en el monográfico *Plan Estatal de Formación Continua 2019. Miscelánea*.

## 1. Breve introducción

El Tribunal Supremo (TS) ha dictado dos recientes Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) en las que ha analizado la posibilidad de proponer pruebas o formular alegaciones ante los órganos de revisión económico-administrativos cuando no se aportaron las pruebas o dedujeron las alegaciones en el procedimiento de aplicación de los tributos en que se dictó la resolución impugnada.

Todavía está pendiente de resolver el recurso de casación número 6192/2017 (Auto de 19 de febrero de 2018) (NFJ074670) en el que se planteó el mismo problema en casación, esto es:

[...] (d)eterminar si 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.

En esas dos sentencias, el TS ha considerado posible 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. El TS destaca que:

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 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» (artículo 7 de nuestro Código Civil).

Además, subraya que:

[...] 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.

Una vez que el TS ha admitido a trámite tres recursos de casación, con idéntico objeto, no es previsible que se admitan nuevos recursos sobre la misma cuestión, salvo que por algún motivo fuera preciso reafirmar, reforzar o completar el cuerpo de jurisprudencia que se formará con esas sentencias.

## 2. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento de revisión económico-administrativa

El TS para llegar a la conclusión de que el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, parte de la naturaleza jurídica y de la normativa aplicable a los procedimientos económico-administrativos.

De las sentencias debemos destacar dos aspectos que subrayan:

- 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 de un verdadero presupuesto del proceso.
- Los órganos encargados de resolver la reclamación económico-administrativa no ejercen jurisdicción en el sentido del artículo 117 de nuestra Constitución (CE), pero el procedimiento ante estos órganos se aproxima notoriamente al procedimiento jurisdiccional.

Las reclamaciones económico-administrativas tienen una extensa regulación en el capítulo IV del título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) (LGT), y en el 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 (BOE de 27 de mayo) (RGRVA).

Las sentencias del TS destacan que se trata de una «pormenorizada regulación», y han prestado especial consideración a los siguientes artículos para alcanzar sus conclusiones.

El artículo 34.1 r) de la LGT, relativo a los «Derechos y garantías de los obligados tributarios», establece que constituye:

[...] Derecho de los obligados a 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.

El artículo 236.4 de la LGT dispone que:

[...] No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.

El artículo 237.1 de la LGT señala 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.

El artículo 239.2 de la LGT añade que:

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.

Las dos sentencias del TS también tienen en cuenta el artículo 57 del RGRVA, que preceptúa que:

El tribunal 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, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a esta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente.

Las sentencias rechazan que el artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) (LPACAP) –o el antiguo art. 112 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común–, sea aplicable al ámbito tributario.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 118 de la LPACAP prevé 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. 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.

Las sentencias descartan la aplicación supletoria de esta norma porque:

[...] 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.

Las sentencias fijan como límite a la procedencia de la posibilidad de proponer prueba y alegar nuevos motivos el que se identifique –y se constate y justifique debidamente en el expediente– un comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo.

A los efectos de poder constatar y justificar esa actitud del contribuyente creo que es especialmente interesante recordar la facultad que el artículo 236.3.º de la LGT otorga al tribunal en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, precepto que dispone, que:

El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.

### **3. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en la LGT**

El TS ya desde las Sentencias de 20 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 615/2016 –NFJ066660–), de 24 de junio de 2015 (rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–) y de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) ha reconocido que no existe inconveniente para que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en el recurso de reposición.

Para alcanzar dichas conclusiones las sentencias se fundan en una interpretación del artículo 34.1 r) de la LGT, que he reproducido anteriormente, y en el artículo 23.1 del RGRVA.

Así, debemos recordar que el recurso de reposición está regulado en el capítulo III del título V de la LGT y en el RGRVA.

Debemos indicar que el artículo 223.4 de la LGT dispone que:

La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente.

Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Y el artículo 23 del RGRVA expresamente indica que:

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.

Además, debemos tener presente que la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza del 8 al 10 de diciembre de 2000, incluye dentro de su artículo 41, dedicado al «Derecho a una buena Administración», entre otros particulares «la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones».

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.

Pues bien, este principio exige que, efectuada una alegación ante los órganos de revisión, que la normativa permite, deba darse una respuesta expresa a esa alegación.

#### **4. Presentación de prueba y alegaciones en el recurso de reposición regulado en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004**

El párrafo 2 del artículo 14 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula el recurso de reposición dentro del ámbito local, y establece que:



f) Iniciación.

[...]

En el escrito de interposición se formularán las alegaciones tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. Con dicho escrito se presentarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercita.

k) Extensión de la revisión. La revisión somete a conocimiento del órgano competente, para su resolución, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso.

Si el órgano estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieren personados en el procedimiento y les concederá un plazo de cinco días para formular alegaciones.

El recurso de reposición es obligatorio y no potestativo dentro del ámbito local, salvo en el caso de los municipios regidos por el título X de la Ley 7/1985, de 21 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local; esto es, en los llamados municipios de gran población, cuyo régimen fue introducido por la Ley 57/2003. En estos municipios se prevé la existencia de un órgano encargado de resolver las reclamaciones económico-administrativas y por ello en los mismos la reposición es potestativa; pero en los municipios de régimen común dicha reposición es obligatoria.

Estimo que el criterio recogido en las sentencias que he citado en el epígrafe anterior es extensible al recurso de reposición en el ámbito local sin presentar mayores dificultades.

## 5. Presentación de prueba y alegaciones en el procedimiento judicial

En palabras de la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–):

[...] 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.

Esta declaración está claramente inspirada en el reconocimiento del «derecho a la defensa» y el «derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa», derechos consagrados en el artículo 24 de la CE.

En términos similares se pronuncia la Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–).

Las dos sentencias se inspiran en la superación del criterio restrictivo sobre el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa.

## 5.1. Cuestiones nuevas o pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa. Desviación procesal

El TS viene declarando con reiteración que debe entenderse superado el criterio restrictivo sobre el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, pero esto no significa que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa.

La desviación procesal se produce al formularse en vía jurisdiccional cuestiones nuevas o pretensiones, sobre las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse, no procediendo en consecuencia hacer pronunciamiento alguno sobre las mismas, al ser peticiones que no fueron objeto de las resoluciones administrativas impugnadas, sin que sea óbice a ello, lo dispuesto en los artículos 33.1 y 56.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) (LJCA), ya que si tales normas permiten nuevas alegaciones o motivos nuevos, en modo alguno autorizan que puedan modificarse, alterarse o adicionarse a las peticiones instadas en vía administrativa, otras nuevas en la vía jurisdiccional no formuladas ni cuestionadas ante la Administración, puesto que si nuestra ley jurisdiccional admite la alteración de los fundamentos jurídicos aducidos ante aquella, de modo que en el escrito de demanda, dejando incólume la cuestión suscitada ante esa vía previa, puedan integrarse razones y fundamentos diversos a los expuestos en el expediente administrativo antecedente de la litis, no cabe que se produzca una discordancia objetiva entre lo pedido en vía administrativa y lo interesado en vía jurisdiccional.

Se distingue, así, entre cuestiones nuevas o pretensiones nuevas y nuevos motivos de impugnación. De esta manera no pueden plantearse en vía jurisdiccional pretensiones o cuestiones nuevas que no hayan sido planteadas previamente en vía administrativa, aunque pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada.

Cuando se varía en el proceso contencioso-administrativo la pretensión previamente formulada en vía administrativa, introduciéndose pretensiones o cuestiones nuevas, se incurre en desviación procesal, que comporta la inadmisión de esa pretensión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69 c) de la LJCA.

Dentro del ámbito tributario, podríamos citar como ejemplo de pretensión nueva la que se produciría cuando al socaire de la revisión de una liquidación tributaria se pretendiera la

anulación de la sanción que no había sido previamente impugnada en la vía administrativa, o cuando se solicitó en la reclamación económico-administrativa la anulación de la liquidación de un ejercicio y en la vía judicial se pretende la extensión a otros ejercicios.

## 5.2. Motivos que fundan la pretensión

Es un hecho bastante frecuente el que en los procedimientos judiciales el recurrente alegue nuevos motivos no aducidos en la vía económico-administrativa previa. En estos supuestos, tanto en la vía económico-administrativa como en la vía judicial, se pretende la anulación de la liquidación, pero en la vía judicial se adicionan motivos nuevos, nuevos fundamentos, por ejemplo, se aduce la prescripción del derecho a liquidar, la caducidad del procedimiento de gestión, la excesiva duración del procedimiento inspector, etc.

El artículo 33.1 de la LJCA señala que:

Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.

El artículo 56 de la LJCA añade que:

En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

Así, debe distinguirse entre lo que es la pretensión suscitada ante la Administración y luego ante la jurisdicción, en cuanto objeto del proceso, y los motivos que fundan la pretensión, que tienen que ver, no con la delimitación del objeto, sino con las razones jurídicas, argumentos, mediante los que se apoya la pretensión.

La desviación procesal se produce cuando existe discordancia entre lo pedido ante la Administración y lo ulteriormente solicitado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Respecto de ese objeto del litigio (anulación de la liquidación, impugnación de la sanción, por ejemplo) no existe, ex artículo 56.1.º de la LJCA, limitación de los motivos de impugnación en el recurso contencioso-administrativo; pero el objeto de la impugnación, no la motivación de esta, viene limitado por la pretensión impugnatoria planteada en la reclamación económico-administrativa, pretensión de anulación de la liquidación, impugnación de una sanción, solicitud de devolución de ingresos indebidos, etc.

El ámbito conceptual del segundo de los elementos: motivos de las pretensiones, y la variabilidad posible de estos en el proceso en relación con los aducidos en la vía administrativa, es distinto del ámbito conceptual de «las pretensiones que se deduzcan». Y, respecto a estos, en el precepto no se establece ningún margen de variabilidad entre las suscitadas en la vía previa administrativa y en la judicial.

La distinción entre pretensiones y motivos está clara en el citado artículo 33.1 de la LJCA.

### 5.3. Presentación y valoración de pruebas en el ámbito judicial

La Sentencia del TS de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) ya declaró que el recurso contencioso-administrativo, pese a la denominación que utiliza la ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Esta sentencia funda su conclusión en la lectura del artículo 56 de la LJCA, que señala que:

1. En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.

[...]

3. Con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren.

4. Después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Este criterio es reiterado en la Sentencia 24 de junio de 2015 (rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–).

## 6. Examen del grado de cumplimiento o acatamiento por los tribunales de justicia de España de los criterios interpretativos de la jurisprudencia del TS

España es un estado democrático de Derecho (art. 1.1 CE), donde los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE), y donde los jueces y magistrados integrantes del poder judicial están sometidos únicamente al imperio de la ley (art. 117.1 CE).

La ley es la principal fuente del ordenamiento jurídico (art. 1.1 del Código Civil), y la jurisprudencia complementa el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el TS al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho (art. 1.6 del Código Civil).

Un estado democrático de Derecho debe caracterizarse por la previsibilidad del comportamiento de las Administraciones públicas y de los órganos que integran el poder judicial cuando aplican e interpretan normas cuyo alcance ha sido nítidamente esclarecido o precisado por el TS.

Todos los operadores jurídicos deben interpretar y aplicar las normas de manera uniforme siguiendo los dictados del TS.

El éxito del nuevo recurso de casación dependerá de en qué medida los jueces y tribunales, y la Administración pública, apliquen las normas siguiendo las directrices fijadas por el TS.

Por ese motivo considero interesante efectuar un análisis de las sentencias que los órganos judiciales han dictado aplicando las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–), y poner de relieve el grado de cumplimiento que se está alcanzando.

En total entre los Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional se han dictado 29 sentencias en las que se hace mención expresa de la Sentencia de 10 de septiembre de 2018; 26 se refieren al ámbito tributario y 3 a otras parcelas del derecho administrativo.

A continuación efectuaré un breve juicio crítico de una selección de esas sentencias:

**1.** Sentencia de 17 de abril de 2019, de la Sección 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (rec. núm. 541/2016 –NFJ074304–).

El recurrente planteaba la posibilidad de deducirse los intereses del préstamo hipotecario de los bienes arrendados que se habían empleado al pago del impuesto de donaciones y sucesiones devengado por la adquisición *mortis causa* de los mismos.

La respuesta del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) fue que, al no haberse alegado ante la oficina gestora, sino directamente ante el TEAR y no haber justificado la imposibilidad o dificultad para aportar tal documentación a la Inspección, no podía admitirse *ex novo* la documentación que finalmente aportó.

La sentencia declara que lo procedente será ordenar retrotraer las actuaciones al momento anterior a la resolución del TEAR a fin de que este se pronuncie sobre las alegaciones formuladas por el recurrente.

En mi opinión, una recta interpretación de las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) debería haber llevado a que el órgano judicial valorara la documentación y dictara sentencia sobre el fondo, y no a ordenar la retracción de las actuaciones.

Los supuestos de hecho contemplados en las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 y de 21 de febrero de 2019 son distintos, y, por eso, los fallos de una y otra sentencia tienen distinto alcance en función de los distintos suplicos de la demanda.

De la lectura de la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) se desprende que la parte recurrente solicitó en el suplico de la demanda la anulación de la resolución recurrida.

Así la citada sentencia declara que:

[...] 2. Derivado de la anterior, procede anular la resolución del TEAC (que rechazó la devolución sin analizar la nueva documentación aportada) y ordenar a la Sala de la Audiencia Nacional que dicte nueva sentencia en la que, a tenor del acervo probatorio del que dispone, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH y, de ser así, la reconozca expresamente.

Entendemos que esta es la solución que en derecho procede por tres razones:

- a) Porque reponer el procedimiento al momento en el que el TEAC dictó la resolución impugnada en la instancia no solo abocaría al interesado a un eventual nuevo peregrinaje procesal, sino porque podría limitar el derecho de la demandante en la medida en que aquel órgano de revisión solo podría valorar los nuevos documentos aportados en sede económico-administrativa, no los incorporados al procedimiento judicial.
- b) Porque la Sala competente de la Audiencia Nacional no ha emitido pronunciamiento alguno sobre la procedencia, en cuanto al fondo, del derecho a la devolución a tenor de las pruebas de las que disponía al dictar sentencia, pronunciamiento que debía haber efectuado si no hubiera seguido la tesis del TEAC que ahora hemos considerado contraria a Derecho.

c) Porque las limitaciones propias del recurso de casación (del que están excluidas las cuestiones de hecho) ha determinado que no se haya trabado en esta sede debate alguno sobre la procedencia material de la devolución, siendo así que las alegaciones de las partes se han constreñido –como no podía ser de otra forma– a la concurrencia o no de las infracciones alegadas en el escrito de preparación y a postular una u otra respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

Sin embargo, la Sentencia de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) declara que:

Derivado de la anterior, procede anular la resolución del TEARA (que rechazó las pretensiones deducidas por los reclamantes sin analizar sus alegaciones) y, tal y como solicitan tanto los recurrentes como el abogado del Estado, ordenar retrotraer las actuaciones al momento anterior a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía a fin de que este se pronuncie sobre las alegaciones formuladas por los recurrentes.

En mi opinión, solo es posible ordenar la retroacción de actuaciones, sin que el órgano judicial entre a valorar la prueba, en los supuestos en que así expresamente lo haya solicitado el recurrente, porque tal supuesto del órgano judicial está constreñido por el principio de congruencia.

**2.** Sentencia de 3 de abril de 2019, de la Sección 4.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. núm. 220/2016 –NFJ074678–).

El abogado del Estado planteó con carácter previo que la cuestión relativa a la negación de la ganancia patrimonial como consecuencia de la adjudicación del aprovechamiento urbanístico efectuada al agente urbanizador en el seno de un procedimiento de reparcelación entrañaba una verdadera cuestión nueva, toda vez que no fue planteado en la vía económico-administrativa. La sentencia, siguiendo el criterio de la sentencia del TS rechaza la alegación del abogado del Estado y valora los argumentos del contribuyente.

En mi opinión esta sentencia efectúa una correcta aplicación de la doctrina del TS.

**3.** Sentencia de 27 de marzo de 2019, de la Sección 5.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 755/2017 –NFJ074679–).

El TEAR de Madrid consideró que la documentación unida a la interposición de la reclamación económico-administrativa no podía ser objeto de valoración al ser extemporánea, pues entendía que la misma debió haberse aportado en el desarrollo del procedimiento de gestión.

El órgano judicial tras reproducir las Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) acuerda la retroacción de las actuaciones al momento de dictarse resolu-

ción de la reclamación económica por parte del TEAR, para que proceda a valorar las alegaciones y documentos aportados, declarando que la Sala no puede sustituir la función que tienen encomendada los órganos de la Administración.

En mi opinión, una recta interpretación de las citadas sentencias del TS debería haber llevado a que el órgano judicial valorara la documentación y no a ordenar la retracción de las actuaciones.

**4.** Sentencia de 24 de enero de 2019, de la Sección 5.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. cas. núm. 378/2017 –NFJ074682–).

En esta sentencia se aborda el tema de la aportación de prueba documental ante el órgano judicial, prueba que no fue aportada ante la Inspección ni ante el TEAR con el fin de acreditar la afectación del inmueble a determinada actividad.

Esta sentencia tras recordar la jurisprudencia del TS al efecto declara que no existe inconveniente en la aportación de prueba en el proceso judicial, y tras valorar las pruebas aportadas concluye que no había acreditado esa afectación por lo que desestima el recurso contencioso-administrativo.

**5.** Sentencia de 23 de enero de 2019, de la Sección 5.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 462/2017 –NFJ074681–).

En el supuesto analizado por la sentencia, el TEAR no había valorado la prueba presentada por el contribuyente.

La sentencia considera que, en contra de lo que se señala por el TEAR en su resolución, era obligado que por ese órgano se procediese al examen y valoración de los documentos aportados por el recurrente ante él, sin que tal valoración pueda hacerse directamente por la Sala, debido a la naturaleza revisora de la jurisdicción y a la ausencia de una valoración previa de la prueba que pueda servir de base para la actuación judicial. Añade que, además, no existe constancia de que la ausencia de aportación de documentos por el actor ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya respondido a una actitud abusiva o maliciosa.

He de reiterar que, en mi opinión, una recta interpretación de las sentencias del TS debería evitar el llamado «peregrinaje judicial» al contribuyente, por lo que la sentencia debería haber valorado la prueba aportada ante el TEAR y ante la propia Sala en su caso.

**6.** Sentencia de 25 de octubre de 2018, de la Sección 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. núm. 450/2015 –NFJ074676–).

En esa sentencia se analizaba el ajuste llevado a cabo por la Administración que aplicó la presunción de renta no declarada basada en la existencia de un elemento patrimonial cuya titularidad correspondía al sujeto pasivo y no se hallaban registrados en sus libros de contabilidad.



El recurrente con motivo de las alegaciones formuladas ante el TEAR de Madrid presentó una copia de la escritura pública de préstamo y constitución de hipoteca otorgada el 5 de mayo de 2005 ante el notario de Madrid, por la mercantil Desguaces La Torre, SA y el Banco Español de Crédito, SA para acreditar el origen de los fondos cuestionados por la Administración tributaria.

La sentencia valoró la escritura y consideró acreditado que el pago de 1.770.000 euros, de fecha 5 de mayo de 2005, fue financiado con los fondos procedentes de un préstamo bancario concedido por Banesto a la vista de la prueba documental aportada por la parte. Sin embargo, no quedaba acreditada la procedencia de los 885.000 euros a tenor de las irregularidades en la contabilidad del recurrente, puestas de manifiesto por la Inspección y ante los distintos ingresos en metálico que efectuaba el recurrente.

**7.** Sentencia de 24 de octubre de 2018, de la Sección 5.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 63/2017 –NFJ072427–).

En esta sentencia la parte actora solicitaba en la demanda la anulación de la resolución recurrida y la retroacción de las actuaciones seguidas ante el TEAR al momento en que recibió y extravió los dos tomos de alegaciones y documentos presentados.

Esa documentación no figuraba en el expediente remitido inicialmente por el TEAR a esta Sala, por cuyo motivo la recurrente solicitó –y la Sala acordó en fecha 23 de mayo de 2017– requerir al TEAR de Madrid para que completara el expediente con los documentos acompañados al escrito de alegaciones. Ante tal requerimiento, el TEAR informó en escrito de fecha 7 de julio de 2017 que «la documentación solicitada no obra en poder de este tribunal».

La sentencia estimó el recurso al constar que no había sido examinada la documentación aportada por la parte con la reclamación económico-administrativa, y conforme a lo solicitado por la parte recurrente ordenó la retroacción de actuaciones, en este caso, a mi juicio de manera acertada al estar el fallo de la sentencia condicionado por el suplico del escrito de demanda.

## **7. Expansión del criterio recogido en la Sentencia el 10 de septiembre de 2018 a otros ámbitos del derecho administrativo**

Ya he indicado anteriormente que la norma para el resto del ámbito administrativo está recogida en el actual artículo 118 de la LPACAP que parece que limita la posibilidad de practicar pruebas o efectuar alegaciones con ocasión de la interposición de los recursos.

Sin embargo, el voto particular contenido en la Sentencia de 28 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 4403/2017 –NFJ074693–) declara que:

[...] la sentencia impugnada infringió la jurisprudencia relativa a la posibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no aportados con anterioridad en la vía administrativa con el fin de acreditar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, de la que son exponentes, entre otras, las SSTs de 11 de febrero de 2010 (RC 9779/2004) y de 20 de junio de 2012 (RC 3421/2010), citadas por la recurrente, así como la más reciente STS n.º 1.362/2018, de 10 de septiembre (RC 1246/2017).

Podemos también citar dentro de las resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia y Audiencia Nacional las siguientes sentencias:

**1.** Sentencia de 19 de marzo de 2019, de la Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (rec. núm. 462/2018; ECLI:ES:TSJEXT:2019:269).

La sentencia revisaba una resolución por la que se desestimó el recurso de reposición contra la resolución por la que se le tuvo por desistido de la solicitud de ayuda a zonas con limitaciones naturales u otras limitaciones específicas. La sentencia valora la documentación aportada en el recurso de reposición y en la instancia y estimó el recurso contencioso-administrativo.

**2.** Sentencia de 5 de diciembre de 2018, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. núm. 40/2018 ECLI:ES:AN:2018:4720).

La sentencia, que examinaba el reintegro de una subvención, declara que la doctrina de la tan citada sentencia del TS «para ser aplicada al sector subvencional requiere de las debidas modulaciones y matizaciones en atención a las particularidades normativas del propio procedimiento subvencional».

**3.** Sentencia de 26 de octubre de 2018 de la Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga (rec. núm. 1255/2016).

El recurso tenía por objeto la resolución por la que se inadmitía a trámite una solicitud de autorización de residencia temporal, tras citar la Sentencia del TS de 10 de septiembre de 2018, pero considera que la acreditación de que se dispone de medios económicos debe efectuarse acompañando la documentación a la solicitud inicial y junto con la interposición del recurso de reposición, y no valora la documentación aportada.

En mi opinión el criterio de las mencionadas Sentencias del TS de 10 de septiembre de 2018 y de 21 de febrero de 2019 debería llevar al legislador a plantearse la necesidad de revisar el artículo 118 de la LPACAP, con el objeto de darle una nueva redacción que salvaguarde mejor el derecho de defensa de los administrados.