

LA APORTACIÓN DE NUEVAS PRUEBAS EN PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN

Análisis de la STS de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 615/2016)

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

Los tribunales económico-administrativos han venido sosteniendo, con mayores o menores matizaciones, que la aportación de documentación relativa a los hechos comprobados en los procedimientos de aplicación de los tributos debe aportarse, exclusivamente, en tales procedimientos, no siendo posible su aportación en fase de revisión.

Con la Sentencia de 20 de abril de 2017 el Tribunal Supremo ha contradicho tal criterio, estableciendo la admisibilidad de cualquier prueba relevante en los procedimientos de revisión, aunque haya sido previamente requerida por un órgano de aplicación de los tributos y no fuera aportada.

1. SUPUESTO DE HECHO

Una entidad no residente presentó en noviembre de 2008 una solicitud de devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportadas como empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) al amparo de lo previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

En ejercicio de la facultad prevista en el artículo 119.7 de la LIVA, que prevé la posibilidad de solicitar la aportación de información adicional y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución, por parte de la unidad administrativa competente (Oficina Nacional de Gestión Tributaria) se emitió requerimiento de información, ya que el solicitante figuraba como exportador y como sujeto que había realizado entregas intracomunitarias, operaciones que se excluyen de la aplicación del procedimiento especial del citado artículo 119 de la LIVA. Notificado dicho requerimiento, no fue atendido en plazo. Por esta causa, es decir, por no haber acreditado su derecho a la devolución, se dictó resolución denegando la devolución solicitada.

Contra dicha resolución se presentó recurso de reposición, formulando diversas alegaciones y aportando documentación acreditativa de su derecho, esencialmente, que las exportaciones y entregas intracomunitarias se referían a un periodo posterior a aquel para el que se solicitaba la devolución, en concreto, el ejercicio 2009. Dicho recurso fue desestimado, fundándose en la falta de acreditación de su derecho en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Contra la desestimación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que fue nuevamente desestimada, confirmando la resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por no acreditar de manera fehaciente el derecho a la obtención de las cuotas satisfechas por el procedimiento establecido en el artículo 119 de la LIVA.

Contra esta resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) en el que nuevamente se desestimó la pretensión de la entidad, confirmando la resolución del TEAC. Tal y como señala el propio Tribunal Supremo (TS) en su sentencia, el criterio que sostiene la AN en la sentencia recurrida consiste en rechazar la aportación de documentación que ampare un derecho del contribuyente, en recurso de reposición, so pretexto de que dicha documentación solamente puede aportarse en el procedimiento administrativo de aplicación de los tributos (de inspección o gestión) en que se haga valer dicho derecho; en ningún caso en un momento posterior, ni en vía administrativa, ni económico-administrativa ni tampoco en vía judicial.

Contra la citada sentencia se interpuso un recurso de casación para la unificación de doctrina que es el objeto de estudio en el presente análisis.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. SENTENCIAS DE CONTRASTE

Como sabemos, el recurso de casación para unificación de la doctrina se presenta en aquellos casos en los que existe contradicción entre sentencias de las Salas Contencioso-Administrativas de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) o de la AN entre sí o con el TS, ya se refieran a los mismos u otros litigantes, en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, que hubieren alcanzado pronunciamientos distintos. Por ello, el promotor del recurso debe presentar los pronunciamientos que se entienden contradictorios con la sentencia dictada en su caso litigioso, conocidas como sentencias de contraste.

La primera sentencia de contraste que se aporta es la del TS de 24 de junio de 2015 (rec. núm. 1936/2013 –NFJ059126–), relativa al caso de un empresario no establecido en el TAI que presentó solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio 2007.

Dicha solicitud fue desestimada también por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria al entender que la solicitante no había aportado justificante, factura, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que probase que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España estuviesen afectos a operaciones que otorgaran derecho a la devolución solicitada en los términos establecidos en el artículo 119 de la LIVA, después de haber sido requerido para que aclarase de forma detallada tal extremo.

El interesado formuló recurso de reposición, justificando su actividad y la procedencia de la devolución solicitada. Dicho recurso se entendió desestimado por silencio administrativo negativo.

Contra esta desestimación presunta se presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue igualmente desestimada al entender el citado tribunal que no se había acreditado en el procedimiento de aplicación la procedencia de la devolución solicitada, aunque se había acreditado en sede de reposición.

Contra la resolución del TEAC se interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la AN, que, en Sentencia de 16 de mayo de 2013 (rec. núm. 512/2011 –NFJ051048–), estimó el recurso interpuesto.

La Abogacía del Estado recurrió en casación ordinaria dicha sentencia, dictándose por el TS Sentencia de fecha 24 de junio de 2015 (rec. núm. 1936/2013) que estableció que lo único que se discutía era si la aportación de la documentación con posterioridad al requerimiento formulado por la Administración era ajustada a derecho, teniendo presente que dicha documentación justificaba materialmente la devolución pretendida. No se discutía, por tanto, la corrección sustantiva de esa documentación. Ante estos hechos la AN entendió que la pretensión actuada tenía que ser estimada, como así hizo la sentencia impugnada, pues resultaba evidente que se cumplían todos los requisitos materiales para entender ajustada a derecho la devolución solicitada. En consecuencia, el TS desestimaba el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado.

El TS afirma la evidente contradicción existente entre la sentencia recurrida y la primera sentencia de contraste, dada la identidad de hechos (que alcanza incluso al objeto que se pretendía acreditar con la aportación de la documentación, esto es, la procedencia de la devolución del IVA a un no establecido), y la discrepancia en los fallos: mientras que el TS afirmó la procedencia de la aportación de la nueva documentación, la AN, en la sentencia recurrida, no permite esta una vez finalizado el procedimiento de aplicación de los tributos.

La segunda sentencia de contraste aportada es la del TSJ de Castilla y León de 4 de febrero de 2013 (rec. núm. 1050/2009 –NFJ050557–).

En este caso se trataba de una liquidación dictada por el IVA, ejercicio 2005. Contra la misma se presentó un recurso de reposición en cuyo seno aportó cierta documentación que, según se lee en la sentencia de referencia, acreditaba la adecuación a Derecho de la autoliquidación de IVA presentada por el contribuyente. Sin embargo, dicho recurso de reposición fue desestimado por la Administración, que no tuvo en cuenta la documentación aportada.

Contra la desestimación se presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, que fue desestimada.

Contra dicha resolución del TEAR se presentó recurso contencioso-administrativo, dictándose la meritada Sentencia de fecha 4 de febrero de 2013, que reconoció el derecho a que la documentación acompañada a su recurso de reposición fuera valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento sea obstáculo insalvable para hacerlo, sobre todo cuando las pruebas no habían sido contradichas, ni siquiera puestas en duda por la Administración.

Otra vez afirma el TS la contradicción (a pesar de que los hechos no sean idénticos, como sin embargo ocurría en el caso anterior) pues la *ratio decidendi* es que no existe ningún obstáculo a la aportación de la documentación necesaria para la resolución del expediente con posterioridad a la finalización del expediente correspondiente.

La tercera y última sentencia de contraste es la del TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de junio de 2012 (rec. núm. 1934/2009 –NFJ067013–).

En este caso, un contribuyente instó la rectificación de su autoliquidación de IVA al considerar que se había aplicado erróneamente el tipo impositivo. La Administración de Valencia-Guillem de Castro desestimó la solicitud de rectificación.

Contra dicho acuerdo se presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia, aportando abundante documentación que acreditaba sus pretensiones. El TEAR de Valencia desestimó, afirmando que no cabía considerar la documentación aportada en vía económico-administrativa, pues la misma debía haber sido presentada ante el órgano de gestión.

Contra la resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, quien en su sentencia declaró que cabe la aportación de elementos de prueba

en vía económico-administrativa y deben ser tenidos en cuenta, a pesar de no haber sido presentados en la vía administrativa previa.

También en este caso afirma el TS la contradicción entre esta sentencia y la recurrida, pues lo que se está ventilando, afirma el TS, es la posibilidad de aportar documentación después del procedimiento de aplicación de los tributos. Desde nuestro punto de vista esta declaración resulta interesante, pues no establece diferencia entre la aportación de la documentación en el recurso de reposición y la aportación en vía económico-administrativa.

Añade además el TS que en el mismo sentido que esta sentencia se había pronunciado en la de 5 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3119/2013 –NFJ056643–), en la que se planteaba si el órgano judicial puede tener en cuenta nuevos elementos de prueba aportados por primera vez en alzada ante el TEAR para acreditar la deducibilidad de los gastos declarados y no admitidos por la Inspección por falta de la debida justificación documental habiendo sido requerido el obligado tributario para ello. El tribunal entendió que la respuesta debía ser afirmativa, tanto desde la perspectiva de realidad de los gastos, ya que si de cualquier forma se acredita su existencia deben ser admitidos, como desde el punto de vista procesal, por considerar que se daban las circunstancias que justificaban la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, tanto si lo aportado era la documentación requerida como si eran otros elementos de prueba.

2.2. EL PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL

El tribunal concreta la cuestión objeto de litigio en si cabe, en sede de revisión (en concreto, en recurso de reposición), admitir el cumplimiento del requerimiento que no se realizó en fase de aplicación de los tributos.

La respuesta clara del TS es que debe aceptarse la documentación aportada por el contribuyente una vez finalizado el procedimiento de aplicación de los tributos. Cita en su conclusión la primera de las mencionadas sentencias de contraste, esto es, la Sentencia del propio TS de 24 de junio de 2015, cuyo contenido era claro y contundente: «El Abogado del Estado funda el motivo de casación en el siguiente razonamiento: [...] la documentación no fue aportada durante la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución, sino una vez que el mismo había finalizado. Por lo tanto, la parte contraria no atendió el requerimiento que le fue dirigido para comprobar su derecho a la devolución del IVA, del ejercicio 2007. Razón por la que le fue denegada la misma; y no cabe admitir que, como con posterioridad aportó la documentación, ostenta el derecho a que le sea reconocido, porque de admitir esta interpretación, se dejaría en manos del contribuyente la tramitación del procedimiento administrativo, así como acreditar los requisitos para que le sea reconocido un derecho, cuando él lo estime oportuno, y no cuando la Administración le requiera para ello». «Hemos expuesto el razonamiento del Abogado del Estado porque en él se contiene una tesis hace mucho tiempo superada, probablemente desde la Ley Jurisdiccional de 1956. Esa tesis, la de que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la

Administración, obedece a la concepción revisora del proceso contencioso en el sentido más estricto. Es evidente que tal posición no puede ser hoy sostenida. Lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo, sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado, lo que de raíz, priva de fundamentación a la argumentación del Abogado del Estado. Avala la tesis de la recurrente la propia regulación que de la vía contencioso-administrativa hace la LJCA, pues es indudable que esta parte puede presentar con la demanda toda la documentación y prueba de la que disponga para acreditar su derecho, como dispone el artículo 56.3 de la UCA, y si esto es así en vía jurisdiccional, con más razón debe ser así cuando la documentación se aporta en sede de recurso de reposición ante la propia Administración gestora. En este sentido la Sala no puede compartir la oposición que realiza la representación estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía 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, pues el carácter revisor de la jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La posibilidad de aportar pruebas y documentos en un momento posterior al que fueron requeridas, particularmente una vez finalizado un procedimiento de aplicación de los tributos, ha sido una cuestión controvertida.

La falta de admisibilidad de tal aportación arranca de la doctrina sentada por el TEAC, que entiende que la documentación que se pudo aportar en el procedimiento de aplicación de los tributos y no se aportó no puede ser aportada en fase de revisión. Aunque este criterio se ha sostenido de forma más o menos recurrente, especial relevancia en su formulación tuvo la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2005 (R. G. 1274/2003 –NFJ022253–), cuyo criterio se reiteró, entre otras, en Resoluciones de 16 de mayo de 2007 (R. G. 1347/2006 –NFJ028017–) y de 16 de febrero de 2012 (R. G. 2571/2010 –NFJ046302–). En concreto, en la Resolución de 30 de septiembre de 2005 se decía:

«A este respecto, este Tribunal Central ha sentado la doctrina de que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en el presente caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no es el momento procesal oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de inspección y comprobación, ya que con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es contrastar, analizar e integrar con el resto la información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones. En este sentido este Tribunal Central concretamente, en Acuerdos de 14 de septiembre de 2001 y 21 de abril de 2005 (R. G. 777-97 y 2493-02), establecía este Tribunal Central que el obligado tributario no puede pretender que en vía económica administrativa se

tengan en cuenta hechos que no manifestó ante la Inspección. En efecto, las relaciones jurídicas entre los obligados y la Administración tributaria se encauzan en procedimientos legalmente regulados, de manera que ni el de inspección puede confundirse con el de revisión, ni cabe mezclar las finalidades o la actividad administrativa propia de uno u otro: a la Inspección le corresponde la investigación y comprobación de los hechos determinantes de las liquidaciones tributarias (art. 140 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963), mientras que la revisión económico-administrativa ha de referirse a la valoración que de tales hechos haya determinado el acto que se impugne. Por tanto, no puede quedar al arbitrio de los obligados tributarios el procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses».

A pesar de lo tajante de esta resolución, su aplicación por los tribunales económico-administrativos se había realizado de una forma bastante racional; en el sentido que tal doctrina se invocaba, exclusivamente, para tratar de atajar situaciones de posible fraude procesal y de abuso de Derecho por parte del contribuyente.

Piénsese que los tribunales económico-administrativos tienen un función exclusivamente revisora y que sus facultades inquisitivas se encuentran ciertamente limitadas, tanto normativa como fácticamente, y ello no permite advenir la realidad de ciertos documentos presentados. Así, por ejemplo, cuando el contribuyente ha sido requerido para justificar determinados aspectos relativos a la realidad de una operación mediante la aportación de determinadas pruebas o elementos justificativos y dichos documentos no son entregados al órgano de aplicación de los tributos, que puede realizar las actuaciones pertinentes para comprobar la veracidad y adecuación de lo aportado, sino que son hurtados al conocimiento de estos órganos y aportados en fase de revisión, cuando el tribunal económico-administrativo no puede ni debe realizar actuaciones para ver si tales documentos son o no ciertos, se produce un fraude procesal de difícil solución y en el que el contribuyente falto de honradez puede sacar un indebida ventaja. En estas situaciones, la invocación de esta doctrina del TEAC era, a nuestro juicio, ponderada y razonable.

Pero ciertamente la rotundidad del pronunciamiento del TEAC hizo que su doctrina fuera aplicada mucho más allá de estos razonables límites y se convirtiera en un supuesto de general invocación. Especialmente desacertado nos parece cuando la misma se invocaba ante un procedimiento de aplicación de los tributos en el que, por una razón u otra, no había habido audiencia efectiva del contribuyente, que no había comparecido; o cuando se aplicaba en el recurso de reposición, pues si bien es cierto que en fase de revisión el órgano competente adolece de las mismas limitaciones para la comprobación que hemos expuesto para los tribunales económico-administrativos, se trata del propio órgano que ha seguido las actuaciones de comprobación y puede, de forma más sencilla, retomar las actuaciones inquisitivas y llegar a la resolución más ajustada a Derecho y no solo una basada en la falta de documentación acreditativa de lo que se quería probar.

El propio TEAC pareció en cierto momento dispuesto a ampliar la aplicación de esta doctrina, amparando esta restricción en el recurso de reposición que precisamente acabamos de cuestionar. Así, en Resolución de 19 de octubre de 2012 (R. G. 3705/2010 –NFJ049166–) se dice:

«Y es que, en nuestro caso, si bien se atendió el requerimiento efectuado y se aportaron las facturas relativas a los servicios de transporte, no se aportó nada de lo solicitado en relación con los servicios de alojamiento y *business services*. La ausencia de la justificación documental del gasto a través del original de la factura impide el ejercicio del derecho a la devolución a través del régimen especial previsto en el artículo 119 de la LIVA.

En este sentido, debemos afirmar que, no solo el interesado dispuso de un tiempo suficiente para aportar la documentación, sino que durante ese tiempo aportó la documentación que quiso y no toda la solicitada. Es a la vista del Acuerdo de devolución parcial cuando, en el plazo para recurrir, aporta la restante documentación, en este caso las facturas de alojamiento y *business services*.

Aceptar la posibilidad de aportar los documentos requeridos en este momento, convertiría al recurso de reposición en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

La documentación aportada y alegaciones efectuadas por el interesado en el procedimiento de revisión no subsanan por sí solos la falta de atención completa del requerimiento efectuado por el órgano liquidador en el procedimiento de gestión que desemboca con la resolución en la que se deniega de forma parcial la devolución solicitada.

No se trata, en consecuencia, de un llevar el rigor formal hasta sus últimas consecuencias, sino de atender a la naturaleza y finalidad de cada procedimiento, que quedarían desdibujadas si en el curso de los de revisión se aceptaran nuevos documentos no aportados antes (pudiendo haberlo hecho) y que fueron requeridos desde un primer momento».

Frente a ello, el TS en la sentencia que estamos analizando, mediante cita expresa de su precedente en su propia Sentencia de 24 de junio de 2015, enfatiza que su fallo no se dicta por una cuestión procedimental, sino porque el fin último del procedimiento es garantizar el acierto de la resolución administrativa y el de los procedimientos de revisión, particularmente, determinar «la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado», lo que evidentemente una negativa a examinar cuanto se haya podido aportar tardíamente no garantiza y, en no pocas ocasiones, es un pretexto para mantener un acto evidentemente erróneo.

Por otro lado, la sentencia del TS que examinamos se produce justamente en un caso en el que concurren las dos circunstancias que hemos expuesto como supuestos paradigmáticos de lo que nunca debería haberse entendido incluido en la doctrina del tribunal económico-administrativo: un caso de falta de audiencia efectiva al contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos e invocación de la citada doctrina por el propio órgano de comprobación en el recurso de reposición, escondiendo ambas circunstancias que, en realidad, el contribuyente tenía derecho a lo solicitado. No resulta extraño, pues, que la suma de ambas circunstancias resulte especialmente rechazable al TS (de hecho, la Sentencia de 24 de junio de 2015 que reitera esta, se produjo, como hemos visto al ver las sentencias de contraste, en un supuesto exactamente igual al que ahora estudiamos).

No puede dejar de notarse en este estudio que, aun antes del pronunciamiento del TS, el TEAC, quizá consciente de que empezaba a existir un uso abusivo de su doctrina, había comenzado a matizar la misma, quizá sin indicar que esta se encontraba ya superada, en la dirección que indicábamos en los párrafos anteriores como uso racional y ponderado de la doctrina inicial del TEAC.

Así, podemos reseñar la Resolución de 23 de enero de 2014 (R. G. 761/2012 –NFJ054012–), cuyo criterio se reitera en otras resoluciones, como, por ejemplo, la de 20 de marzo de 2014 (R. G. 4904/2011 –NFJ054007–), en la que precisamente se destaca la necesaria ponderación que debe existir entre, por una parte, la obligación de atender a requerimientos y la facultad de dictar resolución con los documentos aportados y, por otra, el derecho a la tutela judicial efectiva, limitando la aplicación de su doctrina a los supuestos abusivos. Así señala la Resolución de 23 de enero de 2014 referida:

«El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual "no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho". Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la ley no ampara el abuso del derecho (art. 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe de que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

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.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponer de ellos o estar en condiciones de hacerlo a lo largo del procedimiento, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.

En el presente caso, la entidad reclamante atendió el requerimiento efectuado mediante la aportación de las facturas relativas a los bienes y servicios adquiridos, es decir, se aportaron medios de prueba en los términos indicados en el requerimiento, tal como se indica en el antecedente de hecho primero de esta resolución. No obstante, no se aportó aclaración de las operaciones realizadas en España ni del destino de los

bienes y servicios adquiridos, y es precisamente en la ausencia de esta información, que se califica como de simple aclaración, en la que la Administración tributaria fundamenta la denegación de la solicitud de devolución controvertida».

Dos cuestiones muy relevantes quedan tras esta exposición. La primera es si debemos entender que la jurisprudencia reiterada del TS alcanza no solo a la doctrina a la que nos referíamos con la Resolución de 30 de septiembre de 2005, sino también a la matizada que ejemplificábamos con la cita de la Resolución de 23 de enero de 2014.

A nuestro juicio, el pronunciamiento del TS es tan amplio y completo que no cabe introducir limitación alguna. Puede parecernos razonable la ponderación de circunstancias que propone el TEAC en la Resolución de 23 de enero de 2014, pero el criterio TS no parece admitir excepciones: en todo caso y en todo momento debe admitirse y valorarse la prueba aportada por el interesado; aunque este la hurtara en un momento procesal anterior.

La segunda cuestión que cabe plantear, corolario lógico de la que se acaba de tratar, es cuál puede ser la línea a seguir por los órganos de revisión administrativos tras este pronunciamiento reiterado del TS.

A nuestro juicio, la evidente obligación de acatamiento de la jurisprudencia del TS, unida a la imposibilidad de desarrollar una función de comprobación que está vedada para los órganos revisores, va a suponer que, en muchos casos, la aportación de la documentación obligue a reponer las actuaciones al momento procesal oportuno para que sea comprobada y, en su caso, valorada, la documentación aportada. Ciertamente, en algunos casos, al amparo del principio de libre valoración de la prueba, los tribunales podrán despachar, en un sentido o en otro, la prueba presentada, por ser improcedente para acreditar la cuestión litigiosa; pero sin duda quedarán un buen número de casos, posiblemente de gran enjundia, en los que no será posible llegar a una solución sin remitir nuevamente el procedimiento al órgano de aplicación de los tributos.

Una pequeña reflexión, muy personal, es que, aunque poco o nada cabe objetar al criterio del TS, justo y claro desde nuestro punto de vista; una vez más, parece que la generalización indiscriminada de un comportamiento simplista por la Administración termina dotando de un instrumento más al peor y más recalcitrante grupo de los incumplidores tributarios; nos explicamos, creemos que si la Administración no hubiera abusado en tantos casos, eximiéndose de examinar la documentación aportada que justificaba lo cuestionado, para sostener actos administrativos erróneos, nunca habríamos llegado al pronunciamiento del TS que puede ahora utilizar quien pretende emplear documentación falseada para amparar derechos que no le corresponden, dificultando la normal instrucción del procedimiento y tratando de generar mayores complejidades que pueden redundar en cualquier fallo procedimental del que sacar ventaja en una impugnación. Como diría un castizo, «de aquellos polvos, estos lodos».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. SENTENCIAS DE CONTRASTE

Como sabemos, el recurso de casación para unificación de la doctrina se presenta en aquellos casos en los que existe contradicción entre sentencias de las Salas Contencioso-Administrativas de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) o de la AN entre sí o con el TS, ya se refieran a los mismos u otros litigantes, en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, que hubieren alcanzado pronunciamientos distintos. Por ello, el promotor del recurso debe presentar los pronunciamientos que se entienden contradictorios con la sentencia dictada en su caso litigioso, conocidas como sentencias de contraste.

La primera sentencia de contraste que se aporta es la del TS de 24 de junio de 2015 (rec. núm. 1936/2013 –NFJ059126–), relativa al caso de un empresario no establecido en el TAI que presentó solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio 2007.

Dicha solicitud fue desestimada también por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria al entender que la solicitante no había aportado justificante, factura, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que probase que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España estuviesen afectos a operaciones que otorgaran derecho a la devolución solicitada en los términos establecidos en el artículo 119 de la LIVA, después de haber sido requerido para que aclarase de forma detallada tal extremo.

El interesado formuló recurso de reposición, justificando su actividad y la procedencia de la devolución solicitada. Dicho recurso se entendió desestimado por silencio administrativo negativo.

Contra esta desestimación presunta se presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue igualmente desestimada al entender el citado tribunal que no se había acreditado en el procedimiento de aplicación la procedencia de la devolución solicitada, aunque se había acreditado en sede de reposición.

Contra la resolución del TEAC se interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la AN, que, en Sentencia de 16 de mayo de 2013 (rec. núm. 512/2011 –NFJ051048–), estimó el recurso interpuesto.

La Abogacía del Estado recurrió en casación ordinaria dicha sentencia, dictándose por el TS Sentencia de fecha 24 de junio de 2015 (rec. núm. 1936/2013) que estableció que lo único que se discutía era si la aportación de la documentación con posterioridad al requerimiento formulado por la Administración era ajustada a derecho, teniendo presente que dicha documentación justificaba materialmente la devolución pretendida. No se discutía, por tanto, la corrección sustantiva de esa documentación. Ante estos hechos la AN entendió que la pretensión actuada tenía que ser estimada, como así hizo la sentencia impugnada, pues resultaba evidente que se cumplían todos los requisitos materiales para entender ajustada a derecho la devolución solicitada. En consecuencia, el TS desestimaba el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado.

El TS afirma la evidente contradicción existente entre la sentencia recurrida y la primera sentencia de contraste, dada la identidad de hechos (que alcanza incluso al objeto que se pretendía acreditar con la aportación de la documentación, esto es, la procedencia de la devolución del IVA a un no establecido), y la discrepancia en los fallos: mientras que el TS afirmó la procedencia de la aportación de la nueva documentación, la AN, en la sentencia recurrida, no permite esta una vez finalizado el procedimiento de aplicación de los tributos.

La segunda sentencia de contraste aportada es la del TSJ de Castilla y León de 4 de febrero de 2013 (rec. núm. 1050/2009 –NFJ050557–).

En este caso se trataba de una liquidación dictada por el IVA, ejercicio 2005. Contra la misma se presentó un recurso de reposición en cuyo seno aportó cierta documentación que, según se lee en la sentencia de referencia, acreditaba la adecuación a Derecho de la autoliquidación de IVA presentada por el contribuyente. Sin embargo, dicho recurso de reposición fue desestimado por la Administración, que no tuvo en cuenta la documentación aportada.

Contra la desestimación se presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, que fue desestimada.

Contra dicha resolución del TEAR se presentó recurso contencioso-administrativo, dictándose la meritada Sentencia de fecha 4 de febrero de 2013, que reconoció el derecho a que la documentación acompañada a su recurso de reposición fuera valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento sea obstáculo insalvable para hacerlo, sobre todo cuando las pruebas no habían sido contradichas, ni siquiera puestas en duda por la Administración.

Otra vez afirma el TS la contradicción (a pesar de que los hechos no sean idénticos, como sin embargo ocurría en el caso anterior) pues la *ratio decidendi* es que no existe ningún obstáculo a la aportación de la documentación necesaria para la resolución del expediente con posterioridad a la finalización del expediente correspondiente.

La tercera y última sentencia de contraste es la del TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de junio de 2012 (rec. núm. 1934/2009 –NFJ067013–).

En este caso, un contribuyente instó la rectificación de su autoliquidación de IVA al considerar que se había aplicado erróneamente el tipo impositivo. La Administración de Valencia-Guillem de Castro desestimó la solicitud de rectificación.

Contra dicho acuerdo se presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia, aportando abundante documentación que acreditaba sus pretensiones. El TEAR de Valencia desestimó, afirmando que no cabía considerar la documentación aportada en vía económico-administrativa, pues la misma debía haber sido presentada ante el órgano de gestión.

Contra la resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, quien en su sentencia declaró que cabe la aportación de elementos de prueba

en vía económico-administrativa y deben ser tenidos en cuenta, a pesar de no haber sido presentados en la vía administrativa previa.

También en este caso afirma el TS la contradicción entre esta sentencia y la recurrida, pues lo que se está ventilando, afirma el TS, es la posibilidad de aportar documentación después del procedimiento de aplicación de los tributos. Desde nuestro punto de vista esta declaración resulta interesante, pues no establece diferencia entre la aportación de la documentación en el recurso de reposición y la aportación en vía económico-administrativa.

Añade además el TS que en el mismo sentido que esta sentencia se había pronunciado en la de 5 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3119/2013 –NFJ056643–), en la que se planteaba si el órgano judicial puede tener en cuenta nuevos elementos de prueba aportados por primera vez en alzada ante el TEAR para acreditar la deducibilidad de los gastos declarados y no admitidos por la Inspección por falta de la debida justificación documental habiendo sido requerido el obligado tributario para ello. El tribunal entendió que la respuesta debía ser afirmativa, tanto desde la perspectiva de realidad de los gastos, ya que si de cualquier forma se acredita su existencia deben ser admitidos, como desde el punto de vista procesal, por considerar que se daban las circunstancias que justificaban la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, tanto si lo aportado era la documentación requerida como si eran otros elementos de prueba.

2.2. EL PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL

El tribunal concreta la cuestión objeto de litigio en si cabe, en sede de revisión (en concreto, en recurso de reposición), admitir el cumplimiento del requerimiento que no se realizó en fase de aplicación de los tributos.

La respuesta clara del TS es que debe aceptarse la documentación aportada por el contribuyente una vez finalizado el procedimiento de aplicación de los tributos. Cita en su conclusión la primera de las mencionadas sentencias de contraste, esto es, la Sentencia del propio TS de 24 de junio de 2015, cuyo contenido era claro y contundente: «El Abogado del Estado funda el motivo de casación en el siguiente razonamiento: [...] la documentación no fue aportada durante la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución, sino una vez que el mismo había finalizado. Por lo tanto, la parte contraria no atendió el requerimiento que le fue dirigido para comprobar su derecho a la devolución del IVA, del ejercicio 2007. Razón por la que le fue denegada la misma; y no cabe admitir que, como con posterioridad aportó la documentación, ostenta el derecho a que le sea reconocido, porque de admitir esta interpretación, se dejaría en manos del contribuyente la tramitación del procedimiento administrativo, así como acreditar los requisitos para que le sea reconocido un derecho, cuando él lo estime oportuno, y no cuando la Administración le requiera para ello». «Hemos expuesto el razonamiento del Abogado del Estado porque en él se contiene una tesis hace mucho tiempo superada, probablemente desde la Ley Jurisdiccional de 1956. Esa tesis, la de que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la

Administración, obedece a la concepción revisora del proceso contencioso en el sentido más estricto. Es evidente que tal posición no puede ser hoy sostenida. Lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo, sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado, lo que de raíz, priva de fundamentación a la argumentación del Abogado del Estado. Avala la tesis de la recurrente la propia regulación que de la vía contencioso-administrativa hace la LJCA, pues es indudable que esta parte puede presentar con la demanda toda la documentación y prueba de la que disponga para acreditar su derecho, como dispone el artículo 56.3 de la UCA, y si esto es así en vía jurisdiccional, con más razón debe ser así cuando la documentación se aporta en sede de recurso de reposición ante la propia Administración gestora. En este sentido la Sala no puede compartir la oposición que realiza la representación estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía 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, pues el carácter revisor de la jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La posibilidad de aportar pruebas y documentos en un momento posterior al que fueron requeridas, particularmente una vez finalizado un procedimiento de aplicación de los tributos, ha sido una cuestión controvertida.

La falta de admisibilidad de tal aportación arranca de la doctrina sentada por el TEAC, que entiende que la documentación que se pudo aportar en el procedimiento de aplicación de los tributos y no se aportó no puede ser aportada en fase de revisión. Aunque este criterio se ha sostenido de forma más o menos recurrente, especial relevancia en su formulación tuvo la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2005 (R. G. 1274/2003 –NFJ022253–), cuyo criterio se reiteró, entre otras, en Resoluciones de 16 de mayo de 2007 (R. G. 1347/2006 –NFJ028017–) y de 16 de febrero de 2012 (R. G. 2571/2010 –NFJ046302–). En concreto, en la Resolución de 30 de septiembre de 2005 se decía:

«A este respecto, este Tribunal Central ha sentado la doctrina de que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en el presente caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no es el momento procesal oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de inspección y comprobación, ya que con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es contrastar, analizar e integrar con el resto la información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones. En este sentido este Tribunal Central concretamente, en Acuerdos de 14 de septiembre de 2001 y 21 de abril de 2005 (R. G. 777-97 y 2493-02), establecía este Tribunal Central que el obligado tributario no puede pretender que en vía económica administrativa se

tengan en cuenta hechos que no manifestó ante la Inspección. En efecto, las relaciones jurídicas entre los obligados y la Administración tributaria se encauzan en procedimientos legalmente regulados, de manera que ni el de inspección puede confundirse con el de revisión, ni cabe mezclar las finalidades o la actividad administrativa propia de uno u otro: a la Inspección le corresponde la investigación y comprobación de los hechos determinantes de las liquidaciones tributarias (art. 140 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963), mientras que la revisión económico-administrativa ha de referirse a la valoración que de tales hechos haya determinado el acto que se impugne. Por tanto, no puede quedar al arbitrio de los obligados tributarios el procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses».

A pesar de lo tajante de esta resolución, su aplicación por los tribunales económico-administrativos se había realizado de una forma bastante racional; en el sentido que tal doctrina se invocaba, exclusivamente, para tratar de atajar situaciones de posible fraude procesal y de abuso de Derecho por parte del contribuyente.

Piénsese que los tribunales económico-administrativos tienen un función exclusivamente revisora y que sus facultades inquisitivas se encuentran ciertamente limitadas, tanto normativa como fácticamente, y ello no permite advenir la realidad de ciertos documentos presentados. Así, por ejemplo, cuando el contribuyente ha sido requerido para justificar determinados aspectos relativos a la realidad de una operación mediante la aportación de determinadas pruebas o elementos justificativos y dichos documentos no son entregados al órgano de aplicación de los tributos, que puede realizar las actuaciones pertinentes para comprobar la veracidad y adecuación de lo aportado, sino que son hurtados al conocimiento de estos órganos y aportados en fase de revisión, cuando el tribunal económico-administrativo no puede ni debe realizar actuaciones para ver si tales documentos son o no ciertos, se produce un fraude procesal de difícil solución y en el que el contribuyente falto de honradez puede sacar un indebida ventaja. En estas situaciones, la invocación de esta doctrina del TEAC era, a nuestro juicio, ponderada y razonable.

Pero ciertamente la rotundidad del pronunciamiento del TEAC hizo que su doctrina fuera aplicada mucho más allá de estos razonables límites y se convirtiera en un supuesto de general invocación. Especialmente desacertado nos parece cuando la misma se invocaba ante un procedimiento de aplicación de los tributos en el que, por una razón u otra, no había habido audiencia efectiva del contribuyente, que no había comparecido; o cuando se aplicaba en el recurso de reposición, pues si bien es cierto que en fase de revisión el órgano competente adolece de las mismas limitaciones para la comprobación que hemos expuesto para los tribunales económico-administrativos, se trata del propio órgano que ha seguido las actuaciones de comprobación y puede, de forma más sencilla, retomar las actuaciones inquisitivas y llegar a la resolución más ajustada a Derecho y no solo una basada en la falta de documentación acreditativa de lo que se quería probar.

El propio TEAC pareció en cierto momento dispuesto a ampliar la aplicación de esta doctrina, amparando esta restricción en el recurso de reposición que precisamente acabamos de cuestionar. Así, en Resolución de 19 de octubre de 2012 (R. G. 3705/2010 –NFJ049166–) se dice:

«Y es que, en nuestro caso, si bien se atendió el requerimiento efectuado y se aportaron las facturas relativas a los servicios de transporte, no se aportó nada de lo solicitado en relación con los servicios de alojamiento y *business services*. La ausencia de la justificación documental del gasto a través del original de la factura impide el ejercicio del derecho a la devolución a través del régimen especial previsto en el artículo 119 de la LIVA.

En este sentido, debemos afirmar que, no solo el interesado dispuso de un tiempo suficiente para aportar la documentación, sino que durante ese tiempo aportó la documentación que quiso y no toda la solicitada. Es a la vista del Acuerdo de devolución parcial cuando, en el plazo para recurrir, aporta la restante documentación, en este caso las facturas de alojamiento y *business services*.

Aceptar la posibilidad de aportar los documentos requeridos en este momento, convertiría al recurso de reposición en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

La documentación aportada y alegaciones efectuadas por el interesado en el procedimiento de revisión no subsanan por sí solos la falta de atención completa del requerimiento efectuado por el órgano liquidador en el procedimiento de gestión que desemboca con la resolución en la que se deniega de forma parcial la devolución solicitada.

No se trata, en consecuencia, de un llevar el rigor formal hasta sus últimas consecuencias, sino de atender a la naturaleza y finalidad de cada procedimiento, que quedarían desdibujadas si en el curso de los de revisión se aceptaran nuevos documentos no aportados antes (pudiendo haberlo hecho) y que fueron requeridos desde un primer momento».

Frente a ello, el TS en la sentencia que estamos analizando, mediante cita expresa de su precedente en su propia Sentencia de 24 de junio de 2015, enfatiza que su fallo no se dicta por una cuestión procedimental, sino porque el fin último del procedimiento es garantizar el acierto de la resolución administrativa y el de los procedimientos de revisión, particularmente, determinar «la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado», lo que evidentemente una negativa a examinar cuanto se haya podido aportar tardíamente no garantiza y, en no pocas ocasiones, es un pretexto para mantener un acto evidentemente erróneo.

Por otro lado, la sentencia del TS que examinamos se produce justamente en un caso en el que concurren las dos circunstancias que hemos expuesto como supuestos paradigmáticos de lo que nunca debería haberse entendido incluido en la doctrina del tribunal económico-administrativo: un caso de falta de audiencia efectiva al contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos e invocación de la citada doctrina por el propio órgano de comprobación en el recurso de reposición, escondiendo ambas circunstancias que, en realidad, el contribuyente tenía derecho a lo solicitado. No resulta extraño, pues, que la suma de ambas circunstancias resulte especialmente rechazable al TS (de hecho, la Sentencia de 24 de junio de 2015 que reitera esta, se produjo, como hemos visto al ver las sentencias de contraste, en un supuesto exactamente igual al que ahora estudiamos).

No puede dejar de notarse en este estudio que, aun antes del pronunciamiento del TS, el TEAC, quizá consciente de que empezaba a existir un uso abusivo de su doctrina, había comenzado a matizar la misma, quizá sin indicar que esta se encontraba ya superada, en la dirección que indicábamos en los párrafos anteriores como uso racional y ponderado de la doctrina inicial del TEAC.

Así, podemos reseñar la Resolución de 23 de enero de 2014 (R. G. 761/2012 –NFJ054012–), cuyo criterio se reitera en otras resoluciones, como, por ejemplo, la de 20 de marzo de 2014 (R. G. 4904/2011 –NFJ054007–), en la que precisamente se destaca la necesaria ponderación que debe existir entre, por una parte, la obligación de atender a requerimientos y la facultad de dictar resolución con los documentos aportados y, por otra, el derecho a la tutela judicial efectiva, limitando la aplicación de su doctrina a los supuestos abusivos. Así señala la Resolución de 23 de enero de 2014 referida:

«El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual "no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho". Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la ley no ampara el abuso del derecho (art. 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe de que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

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.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponer de ellos o estar en condiciones de hacerlo a lo largo del procedimiento, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.

En el presente caso, la entidad reclamante atendió el requerimiento efectuado mediante la aportación de las facturas relativas a los bienes y servicios adquiridos, es decir, se aportaron medios de prueba en los términos indicados en el requerimiento, tal como se indica en el antecedente de hecho primero de esta resolución. No obstante, no se aportó aclaración de las operaciones realizadas en España ni del destino de los

bienes y servicios adquiridos, y es precisamente en la ausencia de esta información, que se califica como de simple aclaración, en la que la Administración tributaria fundamenta la denegación de la solicitud de devolución controvertida».

Dos cuestiones muy relevantes quedan tras esta exposición. La primera es si debemos entender que la jurisprudencia reiterada del TS alcanza no solo a la doctrina a la que nos referíamos con la Resolución de 30 de septiembre de 2005, sino también a la matizada que ejemplificábamos con la cita de la Resolución de 23 de enero de 2014.

A nuestro juicio, el pronunciamiento del TS es tan amplio y completo que no cabe introducir limitación alguna. Puede parecernos razonable la ponderación de circunstancias que propone el TEAC en la Resolución de 23 de enero de 2014, pero el criterio TS no parece admitir excepciones: en todo caso y en todo momento debe admitirse y valorarse la prueba aportada por el interesado; aunque este la hurtara en un momento procesal anterior.

La segunda cuestión que cabe plantear, corolario lógico de la que se acaba de tratar, es cuál puede ser la línea a seguir por los órganos de revisión administrativos tras este pronunciamiento reiterado del TS.

A nuestro juicio, la evidente obligación de acatamiento de la jurisprudencia del TS, unida a la imposibilidad de desarrollar una función de comprobación que está vedada para los órganos revisores, va a suponer que, en muchos casos, la aportación de la documentación obligue a reponer las actuaciones al momento procesal oportuno para que sea comprobada y, en su caso, valorada, la documentación aportada. Ciertamente, en algunos casos, al amparo del principio de libre valoración de la prueba, los tribunales podrán despachar, en un sentido o en otro, la prueba presentada, por ser improcedente para acreditar la cuestión litigiosa; pero sin duda quedarán un buen número de casos, posiblemente de gran enjundia, en los que no será posible llegar a una solución sin remitir nuevamente el procedimiento al órgano de aplicación de los tributos.

Una pequeña reflexión, muy personal, es que, aunque poco o nada cabe objetar al criterio del TS, justo y claro desde nuestro punto de vista; una vez más, parece que la generalización indiscriminada de un comportamiento simplista por la Administración termina dotando de un instrumento más al peor y más recalcitrante grupo de los incumplidores tributarios; nos explicamos, creemos que si la Administración no hubiera abusado en tantos casos, eximiéndose de examinar la documentación aportada que justificaba lo cuestionado, para sostener actos administrativos erróneos, nunca habríamos llegado al pronunciamiento del TS que puede ahora utilizar quien pretende emplear documentación falseada para amparar derechos que no le corresponden, dificultando la normal instrucción del procedimiento y tratando de generar mayores complejidades que pueden redundar en cualquier fallo procedimental del que sacar ventaja en una impugnación. Como diría un castizo, «de aquellos polvos, estos lodos».