

CUESTIONES CONTROVERTIDAS SOBRE LA PRUEBA EN LA REVISIÓN Y EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO: APORTACIÓN TARDÍA DE PRUEBAS Y LÍMITES AL COMPLEMENTO ADMINISTRATIVO DEL EXPEDIENTE

EVA M. CORDERO GONZÁLEZ
PROF. TITULAR DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
UNIVERSIDAD DE OVIEDO¹

SUMARIO: I. La prueba en los procedimientos de revisión y en el contencioso tributario: problemática actual. II. La admisibilidad en fase de revisión de pruebas no aportadas en los procedimientos de aplicación de los tributos. 1. La traslación a la vía administrativa del criterio aplicado en el contencioso tributario. 2. La conducta abusiva como límite a la aportación de nuevas pruebas. 3. La valoración de las pruebas por el órgano revisor frente a la retroacción de actuaciones. 4. La compatibilidad con el Derecho de la UE de la admisión tardía de pruebas en los impuestos armonizados. III. Los límites al complemento administrativo del expediente en la vía económico-administrativa y sus consecuencias en el contencioso tributario. 1. El carácter preclusivo del plazo del artículo 235.3 de la LGT y la imposibilidad de complemento espontáneo del expediente por la Administración Tributaria. 2. El carácter sustantivo o formal de los vicios del expediente. 3. La facultad del órgano económico-administrativo de instar el complemento del expediente conforme al artículo 55 del RGRVA. 4. La imposibilidad de aportar los documentos omitidos en el expediente como prueba en la demanda contenciosa presentada por la Administración Tributaria. Bibliografía.

RESUMEN: El presente trabajo analiza algunos de los problemas que ha planteado la prueba en los procedimientos de revisión, tanto en vía administrativa, como contenciosa. Particularmente, se analiza admisibilidad de pruebas no aportadas en los procedimientos de aplicación de los tributos, la inexistencia de conducta abusiva por parte de quien pretende hacerlas valer, así como las distintas actuaciones que han realizar los tribunales una vez admitidas, en función de su capacidad probatoria e incidiendo en la posibilidad de retrotraer actuaciones para realizar comprobaciones complementarias cuando las pruebas no sean suficientes para respaldar la pretensión. El trabajo se centra así mismo

¹ El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional PID2023-149797NB-I00, “Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio en el modelo de relaciones con la Administración Tributaria”.

en el análisis de la compatibilidad con el derecho de la UE de la admisión tardía de pruebas en relación con los impuestos armonizados, a la vista de la jurisprudencia dictada por el TJUE. Desde la perspectiva contraria, el trabajo se centra también en el análisis de la posibilidad de que la Administración complete el expediente de forma espontánea fuera de plazo, que ha sido rechazada por la jurisprudencia, abundando en los límites de la facultad reconocida a los órganos económico-administrativos de reclamar y ordenar complementar el expediente. Del mismo modo se analizan los efectos de las omisiones detectadas en el expediente a efectos de anular el acto impugnado u ordenar la retroacción de las actuaciones, así como la traslación de estos criterios al ámbito judicial.

PALABRAS CLAVE: Revisión, Prueba, Tardía, Complemento, Expediente.

Controversial issues on evidence in tax review and tax litigation: late submission of evidence and limits to the administrative supplementation of the file.

SUMMARY: This paper analyses the problems that have arisen in case law and administrative doctrine in relation to various issues related to evidence in review procedures, both in administrative and contentious proceedings. In particular, it analyses the admissibility in review proceedings of evidence not provided in tax enforcement proceedings, the limit relating to the non-existence of abusive conduct on the part of the party seeking to assert it, as well as the different actions that the courts have to take once the evidence has been admitted, depending on its evidential capacity and with a bearing on the possibility of going back on proceedings to carry out complementary verifications when the evidence is not sufficient to support the claim. The paper also focuses on the compatibility with EU law of the late admission of evidence in relation to harmonised taxes, in the light of the case law handed down by the CJEU.

From the opposite perspective, the work also focuses on the analysis of the possibility of the administration spontaneously completing the file outside the deadline, which has been rejected by case law, and explores the limits of the power recognised to the economic-administrative bodies to claim and order the file to be supplemented. It also analyses the effects of omissions detected in the file for the purposes of annulling the challenged act or ordering the proceedings to be taken back, as well as the transfer of these criteria to the judicial sphere.

KEY WORDS: Litigation, Evidence, Late, Complement, Dossier.

I. LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN Y EN EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO: PROBLEMÁTICA ACTUAL

La LGT no contempla disposiciones específicas sobre la prueba en los procedimientos de revisión que, de acuerdo con el artículo 214 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), se rige por las mismas reglas establecidas en los artículos 105 a 108 de la LGT para los procedimientos de aplicación de los tributos². Esta remisión no sólo evita reiteraciones innecesarias, sino que refleja el distinto papel que, como destaca RUIZ TOLEDANO, juega la prueba en uno y otro ámbito. Obtenida por la Administración o aportada por el interesado, la prueba es esencial para sustentar el acto administrativo resultante del procedimiento de aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias. Los procedimientos de revisión examinan, en cambio, la valoración de las pruebas al analizar la legalidad del acto impugnado, sin perjuicio de la posible aportación o práctica de otras distintas en fase de recurso³.

La admisión de pruebas no esgrimidas previamente en los procedimientos de aplicación de los tributos ha sido una cuestión discutida y hoy pacíficamente aceptada a partir del recto entendimiento de la naturaleza y extensión de los procedimientos de revisión, tanto en el ámbito administrativo como judicial. Afirmada inicialmente esta posibilidad en el contencioso tributario, pronto se trasladó a la vía administrativa, con el límite del denominado abuso procesal, cuya concreción en la práctica no está exenta de dificultades.

La jurisprudencia y doctrina administrativa han seguido, por otra parte, criterios dispares sobre cómo han de actuar los órganos revisores una vez admitido el nuevo material probatorio. En algunos casos se ha reconocido la

² Como es sabido, estas normas parten de la regla general de que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, siendo de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa. Numerosos autores han criticado la configuración excesivamente apegada al Derecho Civil, de las reglas de la carga de la prueba en la LGT, que debiera adoptar reglas más objetivas, habida cuenta del deber de la Administración Tributaria de buscar la verdad material conforme al principio inquisitivo, para la correcta aplicación de las normas tributarias. Vid. En este sentido, PALAO TABOADA, “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, IEF, 1991, pág. 1452 y ss; GARCÍA NOVOA, C. “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *CREDF*, 183/2019, pág. 94 y PITA GRANDAL, A., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, 1998, págs. 60 y ss.

³ Así lo resalta RUIZ TOLEDANO, que pone de manifiesto como en los procedimientos de aplicación de los tributos la prueba tiene un carácter esencial o central que no se aprecia en los procedimientos de revisión, en los que es necesario distinguir el reexamen que realiza el órgano encargado de la revisión tributaria de los aspectos probatorios que previamente han servido para fundamentar el acto dictado o la imposición de sanciones, respeto de la nueva prueba que se aporta o practica en el propio procedimiento de revisión, aunque en el algunas ocasiones ambos aspectos se entremezclen. Cfr. *La prueba tributaria según la doctrina administrativa y la jurisprudencia*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pág. 206 y 207.

pretensión material solicitada y en otros se ha acordado la retroacción de actuaciones para que la valoración de la prueba la efectúe la instancia anterior que rechazó tenerla en cuenta o el órgano de aplicación de los tributos que dictó el acto recurrido, especialmente cuando la documentación presentada no acredite suficientemente la pretensión y resulte necesario realizar comprobaciones adicionales, lo que ha sido rechazado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

La admisión en fase de revisión de pruebas no aportadas en los procedimientos de gestión ha sido particularmente controvertida en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con varios pronunciamientos contradictorios de la Audiencia Nacional (AN) y el Tribunal Supremo (TS) en un largo litigio culminado por la sentencia del TS (STS) de 26 de septiembre de 2024 (rec. 4373/2022) y la sentencia de la AN (SAN) de 20 de febrero de 2025 (rec. 152/2013) dictada en ejecución de aquella. En este contexto, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20, emitida en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por la AN, rechazó que la aportación tardía de pruebas en fase de recurso, una vez concluido el procedimiento de devolución del IVA a no establecidos, sea constitutivo de abuso contrario al Derecho de la Unión, debiendo analizarse la admisibilidad de tales pruebas a luz de la normativa interna, interpretada conforme a los principios de efectividad, eficacia y neutralidad, criterio que el TJUE ha matizado en pronunciamientos posteriores, particularmente la sentencia de 16 de mayo de 2024 (asunto C-746/22), a la que luego aludiremos.

La posibilidad reconocida a los obligados de aportar pruebas en fase de revisión no abre de forma paralela la puerta a que la Administración Tributaria pueda, por propia iniciativa, complementar el expediente más allá de los plazos establecidos para su íntegra remisión al órgano económico-administrativo, enviando documentación adicional a la remitida inicialmente. Así lo entendió el TS en la sentencia de 27 de octubre de 2023 (rec. 2490/2022), seguida de otras posteriores que resaltan la independencia funcional de los órganos económico-administrativos, su carácter de árbitro del procedimiento y su competencia exclusiva para solicitar la remisión o complemento del expediente. El ejercicio de esta competencia, mediante el control del carácter completo del expediente y reclamando, en su caso, los documentos pertinentes cuando se aprecien omisiones, ha sido objeto de interpretación por numerosas sentencias recientes de tribunales inferiores, que han ido delimitando los presupuestos de esta potestad. El mismo criterio se ha aplicado, por otra parte, en la vía contenciosa, en la que tampoco es posible el complemento espontáneo del expediente por la Administración Tributaria para reparar las omisiones que, conforme a la jurisprudencia del TS, no ha podido subsanar en la vía económico-administrativa. La falta en el expediente de documentos esenciales que sustenten el acto administrativo se ha considerado, por otra parte, un defecto sustantivo que conlleva la anulación del acto recurrido y no la retroacción de actuaciones al órgano que dictó el acto para que complete la documentación.

A lo largo de este trabajo analizamos la doctrina jurisprudencial dictada en torno a estas cuestiones relativas a la prueba y su vinculación con el expediente administrativo en los procedimientos de revisión, tanto en vía administrativa como judicial, incidiendo particularmente en aquellos aspectos cuya aplicación e interpretación ha resultado más controvertida.

II. LA ADMISIBILIDAD EN FASE DE REVISIÓN DE NUEVAS PRUEBAS NO APORTADAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

1. La traslación a la vía administrativa del criterio vigente en el contencioso tributario

La admisibilidad en fase de recurso de pruebas no aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos fue afirmada en primer término en el contencioso tributario que, al decir del TS en su sentencia de 20 de junio de 2012 (rec. 3421/2010), no es una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa sino “un auténtico proceso, autónomo e independiente”, en el que resultan aplicables los derechos y garantías reconocidos constitucionalmente. En él pueden alegarse “*nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con la posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida*”, todo ello con el límite de la denominada desviación procesal, pues es preciso mantener la pretensión originalmente deducida sin introducir *nuevas pretensiones* que no se hubieran hecho valer en la vía administrativa⁴.

Este criterio enlaza con el correcto entendimiento del carácter revisor de la jurisdicción contenciosa que impide, en efecto, modificar las pretensiones, pero considera que el objeto del proceso “no es la revisión de un acto administrativo, sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado” (STS de 24 de junio de 2015 (rec. 1936/2015)) debiendo abordarse todas las cuestiones fácticas y jurídicas que resulten necesarias

⁴ Como destaca RUIBAL PEREIRA, la diferencia entre cuestión nueva, pretensión nueva y motivo nuevo no siempre resulta fácil de discernir, no tanto en su enunciado teórico, como en su identificación en la práctica, tal y como muestra la existencia de una jurisprudencia no siempre nítida al respecto. Sobre estos conceptos y su interpretación en la jurisprudencia vid. su trabajo, *La aportación de prueba en los procedimientos tributarios: evolución jurisprudencial y cuestiones pendientes*, Lefebvre, Madrid, 2019, págs. 29 y ss. En el mismo sentido, vid. el exhaustivo análisis realizado por CALATAYUD PRATS, I. *Conflictos entre la vía administrativa y la contencioso-tributaria: Desviación procesal, abuso de derecho y retroacción*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2020, págs.133 y ss, que se refiere también a la interpretación flexible que se ha realizado de este límite cuando la alteración de la pretensión procesal se produce entre la vía económico-administrativa y la contenciosa, a raíz de la jurisprudencia constitucional.

para llegar a aquella decisión. Esta interpretación está vinculada, como no podía ser de otra forma, con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE y ha dado lugar a una consolidada jurisprudencia constitucional que considera que el orden contencioso administrativo no puede concebirse como un cauce para la protección de la legalidad objetiva o como un proceso al acto, sino como un vía para la efectiva tutela de los derechos e intereses legítimos de la Administración y los administrados (Sentencia del TC (STC) 136/1995, de 25 de septiembre; STC 220/2003, de 15 de diciembre; STC 150/2005, de 6 de junio, entre otras, así como la STS 19 de enero de 2015 (rec. 5923/2011))⁵.

Así se desprende del artículo 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) cuando señala 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”. La misma norma establece, además, que “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”⁶.

Este criterio, afirmado inicialmente en relación con el contencioso tributario, pronto se trasladó al recurso de reposición, en la STS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) y también a la vía económico-administrativa, en la de 10 de septiembre de 2018 (rec.1246/2017), seguidas por otros muchos pronunciamientos en el mismo sentido. En relación con el recurso de reposición, el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la LGT, en materia de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), señala que al escrito de interposición, además de las alegaciones formuladas por el interesado, *se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite*, lo que debe de ponerse en conexión con el artículo 34.1.r) de la LGT 58/2003 que recoge el derecho de los obligados tributarios 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.

En relación con la vía económico-administrativa, el artículo 236 de la LGT impide denegar la práctica de pruebas cuando se refieran a hechos relevantes, pudiendo sólo dejar de examinar aquéllas “que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas”. Todo ello teniendo en cuenta que los artículos 237.1 y 239.2 delimitan la extensión de la revisión señalando que las

⁵ Sobre el naturaleza plena o revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa, su evolución histórica y perfiles actuales, vid. CALATAYUD PRATS, I. *Conflictos entre la vía administrativa y la contencioso-tributaria...*, ob.cit., págs. 27 y ss.

⁶ En la vía contenciosa es necesario tener presente, en todo caso, las limitaciones existentes para la aportación de prueba después del trámite de demanda y contestación, de acuerdo con el art. 56.4 LJCA.

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.

Con base en estos artículos y a la vista de la prolija y completa regulación de la vía económico-administrativa, el TS ha resaltado su carácter cuasi jurisdiccional, afirmando la aplicación a este ámbito de su jurisprudencia previa sobre la aportación de pruebas en fase contenciosa y rechazando la aplicación supletoria del artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), según el 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”, sin que tampoco pueda “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”⁷.

La STS de 10 de septiembre de 2018 (rec. 1246/2017) alude, en efecto, a la especificidad del ámbito tributario, a cuya normativa particular se remite la actual Ley 39/2015 para la regulación de las reclamaciones económico-administrativas, y afirma la posibilidad de aportar pruebas no alegadas ante los órganos de gestión o de inspección, en la medida en que resulten relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorarlas⁸. Con ello no se vacía de contenido el procedimiento de aplica-

⁷ Más allá de la regulación específica tributaria, no parece que tenga mucho sentido mantener un criterio más restrictivo en el ámbito administrativo. Compartimos por ello, la opinión de GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S. sobre la conveniencia de modificar el artículo 118 de la LPACAP, en línea en la que se ha interpretado también por alguna sentencia administrativa. Así, esta autora cita la sentencia de 19 de marzo de 2019, del TSJ de Extremadura (rec. 462/2018), que entra a valorar la documentación aportada en el recurso de reposición y en la instancia en relación con la solicitud de determinadas ayudas de la que se tuvo por desistido al interesado. Cfr. “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, núm. 439/2019, págs. 125 y ss. Hay que recordar, en todo caso, que el Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT que desembocó en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, contempló inicialmente un artículo 106.6 que preveía de forma expresa que una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podría incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de los recursos o reclamaciones, salvo que el obligado demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, previsión que finalmente no fue incorporada a la versión definitiva de la Ley.

⁸ El TS rechaza la aplicación supletoria de esta norma al existir regulación expresa en materia tributaria que no sólo es “extensa y minuciosa, sino que ha de reputarse completa, como se sigue de las disposiciones contenidas en la LGT y en el RGRVA. El propio artículo 112 de la Ley 39/2015, en términos similares al mismo artículo de la anterior Ley 30/1992 señala que “las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica” y la disposición adicional primera de la misma Ley 39/2015 establece que se regulará por su normativa específica la revisión tributaria en vía administrativa, en parecidos términos a la disposición adicional quinta de su predecesora.

ción de los tributos, que seguirá siendo el marco natural en el que el contribuyente defiende su derecho, sin perjuicio de la plenitud de funciones revisoras propias de la vía económico-administrativa, que no puede quedar reducida a una mera continuidad de lo actuado previamente, destaca el TS.

A partir de estos primeros pronunciamientos han sido muy numerosas las sentencias y resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) que han admitido la presentación de facturas de gastos deducibles, cuotas soportadas, libros registro, contratos, informes, etc..., no aportados con anterioridad en los procedimientos de comprobación _ inspección y comprobación limitada principalmente_, pero también en otros más específicos, como el de suspensión de los actos objeto de recurso, o algunos regulados en la normativa propia de determinados tributos, como el IVA o los derechos de aduana, a los que luego nos referiremos.

2. La inexistencia de conducta abusiva como límite a la aportación de nuevas pruebas

Desde sus primeras sentencias, y a partir de la aplicación de principios generales del derecho como la buena fe y la proscripción del abuso del derecho (artículo 7 del Código Civil), el TS estableció como límite a la admisión de las pruebas, la existencia de una actitud “abusiva o maliciosa” por parte del interesado siempre que se “constate debida y justificadamente en el expediente”⁹. Al tratarse de una *excepción al principio general de la plenitud de la cognición*, el TS ha exigido, en cualquier caso, que este comportamiento aparezca “con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión” ejercitada (STS 10 de septiembre de 2018)¹⁰.

⁹ Hay que señalar, en todo caso, que la excepción de la inadmisibilidad de las pruebas en los casos de abuso procesal no se contempló de forma expresa hasta la STS de 10 de septiembre de 2018, lo que fue objeto de crítica entre la doctrina, por el carácter indiscriminado con que se había aceptado la aportación tardía de pruebas en la STS de 20 de abril de 2017, valorándose de forma positiva la introducción de esta restricción. Vid. en este sentido, BAS SORIA, J. “La aportación de nuevas pruebas en procedimientos de revisión. Análisis de la STS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016), *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 413-414/2017, pág. 124 y WERT ORTEGA, M. “Nuevos pronunciamientos del TS sobre la aportación de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos. Análisis de las SSTS de 10 de septiembre de 2018, rec. 1246/2017 y 21 de febrero de 2019, rec. 1985/2017, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 434/2019, págs. 122 y ss.

¹⁰ Según GONZÁLEZ DE LARA MINGO, para valorar la existencia de una conducta fraudulenta resulta interesante la posibilidad que el artículo 236.3 de la LGT otorga a los TEA de solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado para aclarar las cuestiones que lo precisen, debiendo darse en cualquier caso traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo”. Cfr. “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, núm. 439/2019, págs. 125.

La concreción de este criterio en la práctica no ha sido sencilla, tratándose de una cuestión de hecho respecto de la que cabe distinguir, no obstante, algunas pautas en la jurisprudencia recaída hasta el momento. En este sentido hay que destacar que, para apreciar la existencia de una conducta maliciosa, no es suficiente que el interesado haya dejado de atender los requerimientos efectuados para que aporte la documentación en el procedimiento correspondiente. Efectivamente, conforme a la STS 10 de septiembre de 2018, la mera desidia, el retraso o la negligencia del obligado en el cumplimiento de los requerimientos no permite imputarle un comportamiento *per se* abusivo, criterio que se reitera en la STS de 19 de mayo de 2020 (rec. 6192/2017) en la que también se habían efectuado requerimientos varios para que el obligado aportara documentación relativa a las cuotas soportadas a los efectos de determinar el derecho a la devolución del IVA, sin que la conducta se hubiera calificado expresamente de abusiva en la comprobación limitada que se estaba tramitando ¹¹.

La falta de justificación de los motivos que impiden dar respuesta a los requerimientos para aportar la documentación se ha valorado por algunas sentencias como un indicio de conducta fraudulenta. De este modo, aunque la sentencia de 12 de febrero de 2021 (rec. 449/2019) del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla La Mancha señala que para que la actuación del obligado se considere contraria a la buena fe se requiere una intensidad superior a la mera negligencia en la aportación de los documentos, considera que el abuso sería apreciable si se hubiera requerido reiteradamente la documentación el interesado y, pudiendo aportarla inicialmente, no lo hubiera hecho sin ofrecer razón probada para ello. Es evidente, por otra parte, que si existe causa justificada para no contestar, no puede apreciarse abuso, como se desprende de la sentencia del TSJ de Madrid de 20 de enero de 2025 (rec. 211/2023) que admite nuevas pruebas aportadas junto con la demanda, teniendo en cuenta que el recurrente estuvo de baja durante el tiempo en que se realizaron las actuaciones.

Así mismo, el hecho de que la documentación que pretende aportarse sea fácilmente accesible para la Administración Tributaria o el que su obtención dentro del plazo de resolución del procedimiento entrañe dificultades para el obligado, también se ha considerado relevante a la hora de afirmar la inexistencia de actitud maliciosa que impida su admisión posterior. En este sentido, la sentencia del TSJ de Andalucía de 3 de diciembre de 2024 (rec 1053/2021)

¹¹ La STS de 10 de septiembre de 2018 se refiere a un procedimiento de comprobación limitada en relación con las solicitudes de devolución de las cuotas de IVA soportadas por una entidad sin establecimiento permanente en España. En el seno de dicho procedimiento se formularon requerimientos interesando la aportación de documentación consistente en “originales de las facturas acreditativas del derecho a la deducción” y “aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita”. La sociedad contestó a los requerimientos aduciendo dificultades para el cumplimiento de lo reclamado y señalando su disposición de atender los requerimientos. Los requerimientos se reiteraron en el marco del recurso de reposición y de nuevo no fueron atendidos ni, en este caso, contestados, aportándose con posterioridad en la vía económico-administrativa.

considera que no existe abuso en quien, una vez formuladas las alegaciones a la propuesta de liquidación provisional en un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF, repara en la posibilidad deducir cuotas de la Seguridad Social satisfechas en virtud de un convenio especial, pero no puede aportar la documentación correspondiente hasta que presenta la reclamación económico-administrativa. El TSJ anula, por ello, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que había inadmitido la documentación acreditativa del pago de las cuotas, a pesar de haberse alegado la imposibilidad de obtener cita en las oficinas de la Seguridad Social para obtener la documentación. El tribunal destaca, además, el hecho de que documentación podía haberse obtenido fácilmente por la Agencia Tributaria apelando al deber de colaboración interadministrativa con la Seguridad Social.

Del mismo modo, la RTEAC de 14 de marzo de 2024 (Núm 00-06931-2023-50) rechaza el carácter abusivo de la conducta de quien aporta fuera de plazo los informes de valoración de los bienes inmuebles ofrecidos como garantía para obtener la suspensión del acto impugnado, atendiendo al hecho de que el propio interesado avisó de la demora y que su elaboración correspondía a terceras personas.

También la solicitud de ampliación del plazo para contestar al requerimiento de presentación de los libros registros y facturas es valorado favorablemente para considerar que no existe abuso por la sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de junio de 2024 (rec. 897/2022), teniendo en cuenta, además, que el interesado no recibió contestación de la Administración Tributaria a tal solicitud, que emitió directamente la liquidación provisional¹².

De la jurisprudencia dictada se desprende la necesidad de atender al número de requerimientos efectuados, así como a la entidad y volumen de la documentación requerida y presentada de forma extemporánea. Así, la sentencia del TSJ de Madrid de 23 de diciembre de 2024 (rec 1130/2022) rechaza entrar a valorar la documentación aportada en vía judicial, al pretender el recurrente la deducibilidad de múltiples gastos que ni siquiera había mencionado en vía administrativa. Atendiendo a esta circunstancia y a que el obligado había sido requerido en numerosas ocasiones a lo largo del procedimiento de comprobación limitada para que aportara los libros registros de la actividad económica y las facturas justificativas de los gastos consignados en la autoliquidación, sin aportarlos tampoco de forma completa en su recurso, se califica su actitud

¹² Esta sentencia expone, por otra parte, como el órgano económico-administrativo había constatado la existencia de abuso, que a su juicio no se justifica debidamente: “Declara que en el presente caso, existe mala fe y abuso de derecho en el recurrente, motivándolo de la siguiente manera: a) El recurrente fue requerido de aportación de tales documentos y no lo hizo, lo aporta en fase económica administrativa donde el Órgano de Gestión ya no puede realizar la revisión de tales documentos.(Fundamento superado según la doctrina jurisprudencial que desarrollaremos) b) Que el recurrente con dicho comportamiento manifiesta tener mala fe y abuso de derecho (sin motivar, sin justificar y sin fundamentar la intensidad de esa mala fe y de ese abuso de derecho en el comportamiento del recurrente para merecerse tal sanción, no tener en cuenta tales documentos).

como abusiva, rechazando el TSJ entrar a valorar la prueba, al vaciarse de contenido la función y razón de ser de todo el procedimiento de comprobación limitada, convirtiendo al órgano revisor en liquidador. En términos similares, la sentencia de 26 de septiembre de 2024 (rec. 392/2022) del TSJ de Andalucía respalda el criterio del TEAR, que consideró insuficiente la justificación ofrecida para no atender los requerimientos en base a genéricas dificultades informáticas y problemas con los gestores, sin explicar “con un mínimo detalle, a qué se deben los problemas que mencionan y que le impidieron aportar los libros registro hasta la fase de revisión”. La sentencia destaca el volumen de documentación requerida (libros registro de ventas e ingresos, libro registro de compras y gastos y libro registro de bienes de inversión, así como copia de la totalidad de las facturas) y rechaza realizar ahora una “labor comprobadora que debió haber correspondido, ni tan siquiera al órgano competente para resolver el recurso de reposición, sino a órgano competente para llevar a cabo el procedimiento de comprobación limitada”.

Del conjunto de las sentencias citadas se desprende, en resumen, que la apreciación de la existencia de abuso depende de múltiples factores, pero ha de venir siempre presidida por el criterio restrictivo al que en todo momento ha aludido el TS para articular esta causa de inadmisión de las pruebas, tanto en cuanto a su intensidad, como a su constancia expresa en el expediente, teniendo en cuenta, por ejemplo, que en las sentencias en las que el TS estableció su doctrina, el obligado había sido requerido en varias ocasiones para que aportara la documentación y no siempre alegó causa justificada para no hacerlo (STS de 10 de septiembre de 2018)¹³.

3. La valoración de las pruebas por el órgano revisor frente a la retroacción de actuaciones

La jurisprudencia del TS fue pronto asumida por la doctrina administrativa, que estableció en unidad de criterio las directrices que habrían de seguir los órganos económico-administrativos una vez admitidas las nuevas pruebas. Especialmente relevante resulta en este sentido la RTEAC de 30 de octubre de 2023 (RG 8923/2022) que parte de la consideración de que la prueba debe valorarse por el propio órgano económico-administrativo, sin proceder a la retroacción de las actuaciones para que las nuevas pruebas sean examinadas por el órgano de aplicación de los tributos, al no concurrir ni los presupuestos de los artículos 239.3 de la LGT y 66 del RGRVA, ni los elementos exigidos

¹³ En este sentido, PRÓSPER ALMAGRO pone de manifiesto como la exigencia de que la conducta abusiva venga reflejada en el expediente determina que la carga de la prueba recaiga sobre la Administración Tributaria, sin que ello pueda realizarse, por otra parte, a posteriori, con ocasión de la presentación tardía de la documentación en vía de recurso. “Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 493/2024, pág. 121.

por la jurisprudencia del TS para que la retroacción pueda tener lugar¹⁴. La retroacción se reserva conforme a estas sentencias, para aquellos casos en que existan quiebras procedimentales generadoras de indefensión que hagan necesario integrar los expedientes de comprobación cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, ésta no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación (STS de 22 de julio de 2021 (rec. 499/2020) o 26 de marzo de 2012 (rec. 5827/2009))¹⁵. El TEAC considera que aunque hubieran faltado pruebas relevantes para la determinación o cuantificación de la deuda, no puede afirmarse que la instrucción esté incompleta, teniendo en cuenta, además, que la documentación habrá sido requerida al obligado.

A partir de esta consideración, el TEAC distingue diversas situaciones en función de la capacidad probatoria de los documentos aportados¹⁶:

1) Si, tras su valoración, se concluye que las nuevas pruebas acreditan de forma completa la pretensión del recurrente, se procederá *sin más* a su estimación por el órgano económico-administrativo. Así, por ejemplo, la RTEAC de 20 de septiembre de 2021 (núm. 00/04510/2019) reconoce el derecho a la devolución del IVA a un no establecido al presentar las facturas de las cuotas soportadas, cuya ausencia era el único motivo por el que se había denegado la devolución, tratándose de pruebas que “acreditan de modo completo, y sin requerir mayor investigación por parte del tribunal” el derecho a la devolución.

En estos casos, no tendría sentido, efectivamente, acordar la retroacción al órgano administrativo, en la medida en que la prueba puede valorarse de forma completa en la vía económico-administrativa. Así lo ratifica la sentencia

¹⁴ La primera de estas normas prevé que el órgano económico-administrativo ordene la retroacción cuando aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante; mientras que el reglamento señala que “cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado”. Sobre el concepto e implicaciones de la retroacción vid, por todos, SESMA SÁNCHEZ, B. *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi, Cízur Menor, 2017, págs. 365 y ss.

¹⁵ En la sentencia de 26 de marzo de 2012 (rec. 5827/2009), el TS señaló que “en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio artículo 239.3 de la nueva LGT, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad)”. “O a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación o inspección cuando la instrucción no ha sido completa y, por causa no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensable para practicar la liquidación”.

¹⁶ En la RTEAC de 30 de octubre de 2023, el TEAR había admitido la prueba presentada en la vía económico-administrativa pero, en lugar de proceder a su valoración y concluir si acreditaba la deducibilidad de los gastos alegados por el contribuyente, trasladó esa tarea al órgano de aplicación de los tributos que resolvió el recurso de reposición, ordenando la retroacción de actuaciones, para que fuera este el que admitiera “la deducibilidad de aquellos gastos que resulten efectivamente justificados a la luz de la nueva documentación aportada”.

del TSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2024 (rec 1115/2022), que considera que carece de sentido admitir las nuevas pruebas junto con la reclamación económico-administrativa, para después no valorarlas y ordenar la retroacción.

2) La pretensión será, por el contrario, desestimada, si de las pruebas presentadas no resulta acreditada de modo completo la pretensión y esta conclusión se alcanza sin necesidad de *mayores comprobaciones*¹⁷. En este supuesto se enmarca, por ejemplo, la RTEAC de 14 de marzo de 2024 (núm. 06931/2023-50) que rechaza la valoración realizada por un agente de la propiedad inmobiliaria de los inmuebles aportados como garantía para obtener la suspensión del acto impugnado, por carecer de competencia para emitir informes periciales sobre el valor objetivo y real de los inmuebles. Del mismo modo, la RTEAR de Madrid de 21 de diciembre de 2020 (núm. 28-03848/2018) rechaza el valor probatorio de un contrato presentado en inglés y sin traducción, aplicando el Código Civil y el artículo 144.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil para la valoración de la prueba, de acuerdo con los artículos 7.2 y 106 de la LGT.

3) Finalmente, la pretensión también se desestimará, de acuerdo con la doctrina del TEAC en la resolución de 30 de octubre de 2023 a la que nos venimos refiriendo, cuando de la valoración de las pruebas aportadas *no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado y resulten necesarias ulteriores comprobaciones, al carecer el órgano revisor de competencia para realizarlas*. Este criterio ya se había mantenido en las resoluciones del TEAC de 5 de octubre de 2017 (RG 5638/2016), 2 de noviembre de 2017 (RG 00483/2015) y 15 de octubre de 2018 (RG 04228/2017) destacando esta última la falta de competencia del órgano económico-administrativo para realizar un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos aportados, requiriendo información adicional, etc...para comprobar los gastos deducibles, lo que excede de sus facultades revisoras y sería más propio “de un inspector jefe”. También la RTEAC de 15 de octubre de 2018 (RG 04228/2017) destaca que la simple posesión de la factura no basta para llevar a la convicción al juzgador acerca de la deducibilidad o activación del gasto, debiendo desestimarse la pretensión ante la imposibilidad de realizar actuaciones complementarias. Como luego destacaremos consideramos que estas situaciones, precisamente ante la necesidad de realizar actuaciones adicionales a la luz de la nueva documentación presentada, debieran propiciar la retroacción de actuaciones para proceder a su análisis, a partir de la constatación, como es lógico, la inexistencia de una actitud abusiva por parte del obligado tributario.

En sede contenciosa, hay que tener presente que los órganos judiciales rigen su actuación por el principio de congruencia del artículo 33 de la LJCA, quedando constreñidos por las pretensiones y motivos formulados por las partes. Por ello, no existe uniformidad en la jurisprudencia sobre las actuaciones a

¹⁷ Este mismo criterio sobre la necesidad de que las pruebas justifiquen lo pretendido, sin actividad de investigación del tribunal, más allá de la valoración de la prueba es aplicado por la RTEAC de 21 de diciembre de 2020 (28-03848/2018)

realizar una vez admitida la prueba, que dependerá de la petición efectuada por el recurrente, existiendo sentencias que entran a valorarla y resuelven sobre la pretensión material objeto del procedimiento, el derecho a la devolución, por ejemplo, mientras que otras ordenan la retroacción de actuaciones a la sala de instancia o al órgano administrativo para que valore las pruebas que rechazó admitir.

Esta vinculación a lo solicitado por el recurrente queda patente en la STS de 19 de mayo de 2020 (rec. 6192/2017) que anula la resolución del TEAC que rechazó la devolución del IVA a no establecidos sin analizar la nueva documentación aportada y ordena a la AN, que había confirmado este criterio, 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 y, de ser así, la reconozca expresamente. El TS justifica su decisión 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 AN 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. (...) El lógico sentido de esta decisión (...) obedece a que esta Sala no puede erigirse en juzgador de instancia y analizar esos documentos en su alcance probatorio-no hay inconveniente ontológico para hacerlo- porque carecemos de los elementos de juicio necesarios para decidir con plenas garantías tal cuestión”.

A diferencia de este pronunciamiento, otras sentencias dictadas por el TS con anterioridad, como la de 24 de junio de 2015 (rec. 1936/2015) y 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) estimaron el fondo de la pretensión y reconocieron el derecho a la devolución solicitada, que no había sido cuestionada por la Administración Tributaria más allá de rechazar la aportación tardía de la prueba. En el mismo sentido cabe citar la sentencia del TSJ de Madrid de 20 de enero de 2025 (rec. 211/2023) que, tras entrar a valorar la documentación presentada junto a la demanda, anula la liquidación para que el órgano de gestión practi-

que una nueva liquidación tomando en consideración los gastos aducidos por el actor para la determinación de los rendimientos de la actividad económica, excepto algunos que no se consideran probados¹⁸. Y también la sentencia del TSJ de Andalucía de 3 de diciembre de 2024 (rec. 1053/2021) que, tras considerar que el obligado tenía derecho a la deducción de las cuotas de la seguridad social en la liquidación del IRPF en base a la nueva documentación presentada en la vía económico-administrativa, ordena dictar una nueva liquidación que tenga en cuenta dicho importe.

La valoración de las pruebas presentadas puede conducir también a desestimar la resolución en el fondo, por considerar el órgano judicial que no queda probada la pretensión. Así, la sentencia del TSJ de Madrid de 14 de noviembre de 2024 (rec. 10/2022) considera insuficientes las pruebas presentadas para acreditar la afectación directa y exclusiva de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional para que las cuotas de IVA soportadas sean deducibles. Lo que aporta el actor es una mera relación de ingresos y gastos sin haber acreditado que coincidan con el libro registro de facturas recibidas _se indica_, ni probar con el detalle preciso cuál era su actividad profesional sujeta al IVA en el ejercicio regularizado. El TSJ desestima, por ello, el recurso tras constatar que las facturas aportadas no van acompañadas de la documentación o justificantes necesarios para acreditar su vinculación con la actividad profesional, ni quedar probado quienes eran sus clientes y proveedores.

A nuestro juicio es importante resaltar la posibilidad de que el órgano judicial valore directamente la prueba y estime la pretensión material si así lo solicita el recurrente y los documentos presentados hacen prueba de su derecho, sin someterle al peregrinaje procesal al que se refiere la STS de 19 de mayo de 2020 (rec. 6192/2017) mediante una retroacción de actuaciones innecesaria, criterio que, sin embargo, no siempre se ha respetado¹⁹.

¹⁸ La sentencia entra a analizar los gastos esgrimidos para la determinación de los rendimientos de la actividad económica de abogado y considera que guardan plena relación con la misma. En cuanto a la justificación de los gastos, no consta en cambio la correspondiente a los gastos de manutención diaria, que según la norma citada se deben abonar utilizando cualquier medio electrónico de pago, cuya prueba se la hubiese podido facilitar al actor la entidad de crédito. Las facturas por el uso del despacho profesional correspondiente a la parte utilizada por el actor del local resultan suficientemente expresivas de su destino, aunque no conste en ellas de forma explícita que se refieran a gastos incurridos por razón del ejercicio de la abogacía. La factura por el concepto de responsabilidad civil solo cubre determinado período, por lo que su imputación alcanzaría a la parte de aquel ejercicio, debiendo haber aportado el actor el recibo precedente para cubrir el ejercicio entero. En cuanto a que los gastos no consten contabilizados en el libro registro de compras y gastos, siendo obligatoria su llevanza conforme establece el art. 68 RIRPF, deben tenerse en cuenta las circunstancias descritas en el periodo en que se desarrolló el expediente, apelando el TSJ a su sentencia anterior de 7 de octubre de 2024 (rec. 759/2022), en que consideró que un defecto como la falta de numeración y ordenación por fechas de las facturas aportadas, no había de dar lugar a la exclusión automática de todos los gastos consignados en la autoliquidación y documentados mediante dichas facturas, lo que resulta de un rigor formal desproporcionado.

¹⁹ Vid. también en este sentido, GONZÁLEZ DE LARA MINGO, que analiza las sentencias recaídas en los últimos años para determinar en qué medida se pronuncian sobre el fondo de

En cualquier caso, el TS ha avalado también la posibilidad de retrotraer las actuaciones a la Administración Tributaria para la valoración de las pruebas cuando la documentación presentada requiera de mayor investigación, lo que, a nuestro juicio, permitiría poner en cuestión la doctrina del TEAC en la RTEAC de 30 de octubre de 2023 cuando ordena la desestimación, *sin más*, de la pretensión cuando sea preciso realizar comprobaciones adicionales. Efectivamente, la sentencia del TS del 20 de junio de 2012 (rec. 3421/2010) consideró que, dada la amplia documentación aportada con la demanda relativa a gastos y deducciones, que no fue valorada en la instancia, a fin de no causar indefensión a las partes, procedía ordenar la retroacción de actuaciones a la vía administrativa para que la Inspección procediera a la adecuada valoración de las nuevas pruebas admitidas en sede judicial para la práctica de la liquidación.

En este mismo sentido, la sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de junio de 2024 (rec. 897/2022), ante la documentación aportada por el interesado en la reclamación, constituida por facturas emitidas y facturas de gastos, señala que, aunque se trate de documentos que precisen de una investigación pues por sí solas no demuestran el hecho constitutivo de derecho que se invoca, debió de acordarse la retroacción a fin de que fueran valorados por la Agencia Estatal: “Al tratarse de pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria entendemos que al ser relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, y no haberse pronunciado anteriormente la Agencia sobre la posibilidad de ampliar el plazo para entregarlas, la resolución impugnada debería haber anulado la liquidación”. La sentencia tiene en cuenta, particularmente, el hecho de que el órgano administrativo no hubiera llegado a pronunciarse sobre la ampliación de plazo para atender al requerimiento solicitada por el contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos que se estaba tramitando²⁰.

Esta jurisprudencia permitiría, en efecto, tal y como hemos señalado, flexibilizar la doctrina del TEAC en su resolución de 30 de octubre de 2023, cuando las pruebas aportadas requieran de mayor comprobación, para evitar que la pretensión del recurrente resulte sin más desestimada ante la imposibilidad del ejercicio de estas facultades por parte del órgano económico administrativo. En el mismo sentido, PROSPER ALMAGRO ha señalado que, si no se permite en estos casos ordenar la retroacción de las actuaciones, las probabilidades de que

la pretensión u ordenan la retroacción de actuaciones. “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”, ob. cit., págs. 121 y ss.

²⁰ Algunos órganos judiciales han acordado sin embargo la retroacción, tras admitir las pruebas, con independencia de su capacidad probatoria. Así, la sentencia de 13 de noviembre de 2024, del TSJ de La Rioja (rec. 39/2023) considera que los documentos aportados para justificar el gasto de amortización deben admitirse, pero han de ser valorados por el órgano de gestión y ser tenidos en cuenta por la Administración Tributaria para determinar la procedencia de la amortización acelerada invocada por la parte actora, resolviendo sobre los mismos y en su caso efectuando el ajuste que corresponda en la liquidación que resulte.

el órgano revisor considere como suficientes las nuevas pruebas aportadas por el obligado tributario a los efectos de entender acreditada su pretensión serán bastante ínfimas, al no poder desarrollar ninguna actividad complementaria que permita confirmarlas²¹. En parecidos términos se pronunciaba BAS SORIA, antes de que el TEAC fijara su doctrina sobre la imposibilidad de retrotraer actuaciones aún cuando se precise la comprobación de la nueva documentación presentada. Este autor señalaba que el acatamiento de la jurisprudencia del TS unida a la imposibilidad de los órganos revisores de efectuar funciones de comprobación iba a suponer que en muchos casos la aportación de la documentación obligara a reponer las actuaciones al momento procesar oportuno para que sea comprobada y en su caso, valorada. Ciertamente, señalaba este autor, 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 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, posibilidad que luego fue limitada por el TEAC²².

4. La compatibilidad con el Derecho de la UE de la admisión tardía de pruebas en los impuestos armonizados

La doctrina que ha consolidado el derecho a aportar pruebas en fase de revisión se ha formado principalmente en torno al IVA, en relación con determinadas devoluciones a no establecidos. Efectivamente, tanto la STS de 24 de junio de 2015 (rec. 1936/2015) como la STS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) y de 10 de septiembre de 2018 (rec. 1246/2017) se refieren a la admisión de pruebas no aportadas en el procedimiento devolución de las cuotas de IVA a estos obligados o en su comprobación posterior en procedimientos de comprobación limitada o inspección. La regulación del procedimiento que rige estas devoluciones se encuentra en el artículo 119 LIVA, en virtud del cual, “los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo

²¹ Esta autora cuestiona que en estos casos pueda considerarse que la instrucción sea completa en los términos en que lo ha entendido el TEAC. Así, por ejemplo, en casos en que los obligados no pudieron conseguir a tiempo la documentación o concurren causas de fuerza mayor, es difícil afirmar que la instrucción esté completa y no puedan reponerse actuaciones, al igual que en aquellos casos en que es la Administración la que no hubiera podido conseguir determinada documentación, por ejemplo, la remitida por la Administración de otro Estado. Cfr. PRÓSPER ALMAGRO, A. “Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad”, ob.cit., pág. 123.

²² Cfr. BAS SORIA, J. “La aportación de nuevas pruebas en procedimientos de revisión. Análisis de la STS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016), ob.cit., pág. 124.

a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente”. En dicho artículo se regulan los requisitos para acceder a la devolución y el procedimiento establecido para solicitarla y reconocerla, destacando su apartado séptimo, según el cual: “La Administración Tributaria, en el procedimiento específico derivado de la solicitud de devolución, podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario”²³.

En este marco normativo se ha planteado si la posibilidad de presentar documentación en fase de revisión, una vez concluido el procedimiento de aplicación de los tributos, puede considerarse un abuso de acuerdo con el Derecho de la Unión o resultar incompatible con el procedimiento establecido por las Directivas en materia de IVA en relación con estas devoluciones. Este planteamiento llevó a la AN a elevar una cuestión prejudicial al TJUE, lo que efectuó, además, en fase de ejecución de la sentencia del TS de 10 de septiembre de (rec. 1246/2017) que ya había ordenado la aceptación de las pruebas en fase de recurso y la retroacción de actuaciones a la AN para su valoración²⁴. En lugar de proceder a valorar las pruebas presentadas en los términos en los que había ordenado el TS, en el marco de la citada retroacción, la AN cuestionó que en su sentencia anterior ya casada hubiera enfocado adecuadamente el problema jurídico planteado por la admisión tardía

²³ El desarrollo reglamentario de este procedimiento se recoge en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), cuyo apartado 8 prevé que la resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma. No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla. En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de esta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

²⁴ Esta circunstancia se alegó por el recurrente, teniendo en cuenta los efectos de cosa juzgada, para solicitar la inadmisión de la cuestión prejudicial planteada. El TJUE aludió, sin embargo, a la amplia facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales para someter al TJUE cuestiones sobre la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión, correspondiendo exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio, apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al TJUE. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación o a la validez de una norma del Derecho de la Unión, en principio, el TJUE está obligado a pronunciarse.

de pruebas en estos casos, que no era tanto de naturaleza probatoria y de Derecho interno, vinculado a las potestades revisoras de los órganos económico-administrativos, como de Derecho comunitario. De este modo, eleva la ya mencionada cuestión prejudicial al TJUE para preguntarle si la admisibilidad tardía de estas pruebas resulta compatible con la armonización del impuesto, el procedimiento establecido para la práctica de estas devoluciones y los principios del Derecho de la UE, cuestiones que son respondidas en los siguientes términos por el TJUE en su sentencia de 9 de septiembre de 2021 (asunto C-294/20)²⁵:

- Para el TJUE, el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que *no constituye un abuso de derecho* que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración Tributaria, haciéndolo después espontáneamente en fases procesales posteriores.

- En segundo lugar, el TJUE afirma que las disposiciones de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva del IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular, el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que *“no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA”*, aunque se presenten por su propia iniciativa con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria del derecho a la devolución, *“siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente”*.

- En todo caso, el TJUE afirma también que esas mismas disposiciones *tampoco se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación* de tales pruebas después de adoptarse esa resolución, con remisión a su Derecho interno.

- En definitiva, *el establecimiento de medidas nacionales restrictivas de la admisión de pruebas* después de que se haya adoptado la resolución denegatoria de una solicitud de devolución, *es competencia, en virtud del principio de autonomía procesal, del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro*, siempre y cuando tales medidas, por una parte, *no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna* (prin-

²⁵ La cuestión se plantea ahora, efectivamente, desde el punto de vista de los artículos 2,3 4 y 7 de la Octava Directiva IVA, que establece el derecho a la devolución de los no establecidos y la forma de realizarlo. Hay que tener presente, en todo caso, que la -Directiva 2008/9/CE establece un procedimiento de devolución a no establecidos pero establecidos en otro Estado miembro, aplicable a las solicitudes de devolución presentadas después del 31 de diciembre de 2009, con la derogación de la Octava Directiva IVA. La regulación en nuestro país se recoge en el artículo 119 de la LIVA, tal y como ya hemos señalado.

cipio de equivalencia) y *no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión* (principio de efectividad). En todo caso, en relación con este último principio, el TJUE precisa que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución sin ningún límite temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración Tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 41 y jurisprudencia citada). La adecuación de la norma interna a ambos principios corresponde comprobarla al órgano jurisdiccional remitente, concluye el TJUE.

A pesar del tenor de la respuesta ofrecida por el TJUE, la AN volvió a dictar sentencia desestimatoria, rechazando entrar a valorar la documentación acreditativa del derecho a la devolución, sin tener en cuenta los términos de la orden de retroacción que había dictado el TS en su momento, ni el hecho de que, conforme a nuestro Derecho interno, al que en última instancia se remitía el TJUE, las pruebas extemporáneas se consideran admisibles. La SAN de 1 de marzo de 2022 señaló básicamente que el principio de seguridad jurídica impedía, conforme a la jurisprudencia del TJUE dejar a la libre voluntad del interesado el momento oportuno para justificar y presentar la documentación necesaria para acreditar su derecho a la devolución, sin ninguna limitación temporal. En su sentencia, la AN llegó a afirmar que otra solución supondría reconocer y permitir que cualquier no establecido que hubiera soportado un IVA en nuestro territorio, pudiera desplegar su derecho a la devolución fuera del marco temporal exigido por las Directivas, lo que podría convertirnos en territorio *sui generis* y al margen del sistema armonizado que requiere la mecánica del Impuesto, en clara contradicción, a nuestro juicio, con los términos de la sentencia de 9 de septiembre de 2021 (asunto C-294/20), que señaló que el Derecho de la UE no se oponía a la admisión tardía de las pruebas²⁶.

Recurrida de nuevo aquella sentencia, el TS dictó la de 26 de septiembre de 2024 (rec. 4373/2022) que, casi veinte años después de interpuesto el primer recurso, lo estima de nuevo y ordena la retroacción de actuaciones a la AN para que “ésta emita otra en la que, a tenor de la totalidad del material probatorio incorporado al proceso, se pronuncie, estrictamente, tras su valoración, sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para la devolución del IVA debatido en el proceso, *sin posibilidad alguna de efectuar pronunciamiento*

²⁶ La SAN de 1 de marzo de 2022, dictada en ejecución de la del TS de 2018, consideró plenamente justificada la pérdida del derecho a la devolución a la vista del reiterado e injustificado incumplimiento del obligado tributario, sin que pueda, por otra parte, convertirse el recurso contencioso-administrativo en el procedimiento de devolución de no establecidos ni el órgano jurisdiccional en el órgano de liquidación, donde no residen las potestades de comprobación e investigación ni las posibilidades que su ejercicio brinda para cotejar la veracidad, certeza o realidad de lo que se declara.

distinto al que se le ordena". El TS considera infundada la presentación de la cuestión prejudicial al TJUE una vez que el TS ya se había pronunciado sobre la admisión de las pruebas extemporáneas y, en segundo lugar, la interpretación efectuada por la AN de la sentencia dictada por el TJUE en 2021, habida cuenta de que como ya hemos resaltado, ésta descartaba que su mera aportación tardía constituyera abuso de derecho, remitiéndose por otra parte al Derecho interno, que ya había sido interpretado en sentido favorable por el TS en diversas sentencias²⁷.

La SAN de 20 de febrero de 2025 (rec. 152/2013) dictada en ejecución de la última sentencia del TS pone, así pues, fin al largo litigio estimando el recurso presentado y acogiendo el derecho a la devolución del IVA soportado. La AN no deja de referirse, en todo caso, a la imposibilidad de comprobar el contenido y veracidad de la documentación presentada, a pesar de tratarse de fotocopias y de que los documentos correspondientes nunca hubieran estado a disposición de la Administración, que no pudo comprobar o constatar su apego con la realidad mercantil, societaria y tributaria, aunque sin poder afirmar tampoco que la prueba documental traída al proceso no sea veraz, no sea cierta o esté incompleta²⁸.

Tras la sentencia de 9 de septiembre de 2021 (C-294/20), el TJUE dictó otra posterior, de 6 de mayo de 2024 (asunto C-746/22) en la que parece dar un paso más allá en la consideración de que las limitaciones a la admisión tardía de pruebas en los procedimientos de devolución del IVA a no establecidos pueden entrañar una vulneración del Derecho de la UE²⁹. Esta sentencia examina los artículos 20 y 23 de la Directiva 2008/9 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA a los no establecidos. Estos preceptos, cuyas previsiones se recogen en el artículo 31 del RIVA, establecen, por un lado, que cuando el Estado miembro de devolución considere que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que

²⁷ El TS manifiesta su sorpresa por la interpretación de la AN, que "mantuvo su postura -obstinada, sea dicho con todo el respeto- contraria a su obligación de revisar las pruebas aportadas" que le había ordenado este tribunal al estimar el recurso de casación.

²⁸ La AN precisa, en todo caso, que la Administración pudo acceder a la documentación obrante en autos, con la posibilidad de hacer cuantas alegaciones consideró oportunas sobre sus efectos y alcance. Aunque nos encontramos ante fotocopias, el artículo 334.1 de la LEC establece que «[S]i la parte a quien perjudique el documento presentado por copia reprográfica impugnature la exactitud de la reproducción, se cotejará con el original, si fuere posible y, no siendo así, se determinará su valor probatorio según las reglas de la sana crítica, teniendo en cuenta el resultado de las demás pruebas [...]». En el presente caso, el abogado del Estado no solo no ha impugnado la exactitud de las fotocopias aportadas, tampoco ha negado su contenido. Del mismo modo, los términos en los que se formuló la contestación a la demanda, no nos permiten afirmar que la documentación aportada por la actora en sede jurisdiccional no fuera la que faltaba y resultaba necesaria e imprescindible para el pleno reconocimiento del derecho a la devolución, señala la AN.

²⁹ Esta doctrina ha sido tomada en consideración por la RTEAC de 27 de septiembre de 2024 (00-06098-2023 y 00-00-0702022) para admitir las pruebas tardías en relación con la devolución a no establecidos.

basar su decisión sobre la devolución solicitada, podrá solicitar información adicional al solicitante o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, dentro del plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo 19, apartado 2 de la misma Directiva, información que puede incluir la presentación de las facturas o documentos de importación correspondientes, y que habrán de aportarse en el plazo de un mes³⁰. El artículo 23 establece, por su parte, los cauces de recurso en vía administrativa frente a la eventual denegación de la devolución. Pues bien, en la sentencia citada, el TJUE alcanza las siguientes conclusiones del análisis de estas normas en relación con una normativa nacional que limitaba la aportación de documentos acreditativos de la devolución transcurrido el plazo del mes:

- Afirma, en primer lugar, que el artículo 23 de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que *no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una autoridad tributaria debe archivar el procedimiento de devolución del IVA* cuando el sujeto pasivo *no haya facilitado*, en el plazo establecido, la *información adicional* solicitada por dicha autoridad con arreglo al artículo 20 de esta Directiva y, a falta de esa información, no pueda tramitarse la solicitud de devolución, siempre que esa decisión pueda ser objeto de un recurso que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva.

- Sin embargo, a diferencia de lo que había señalado en su sentencia anterior de 2021, se considera que *sí se opone al Derecho Comunitario una normativa nacional en virtud de la cual se prohíbe al sujeto pasivo aportar*,

³⁰ Conviene referirse también a la sentencia de 2 de marzo 2023 (asunto C-664/21) *Nec Plus Ultra Cosmetics AG*, en la que se planteaba la compatibilidad con el derecho comunitario de la normativa eslovena que prohibía presentar nuevos elementos de prueba relativos a la exención de entregas intracomunitarias tras las actuaciones de inspección, pero antes de la práctica de la liquidación. Aunque el TJUE reitera la jurisprudencia de su sentencia anterior de 9 de septiembre de 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20 señala que: “si bien es cierto que, en una situación en la que la Administración Tributaria no ha practicado aún ninguna liquidación a un sujeto pasivo en la fecha en la que este aporta pruebas adicionales que acreditan el derecho que alega, puede denegarse a dicho sujeto pasivo la posibilidad de tener en cuenta esas pruebas, tal negativa debe fundarse en circunstancias especiales como, en particular, la ausencia de justificación alguna del retraso en el que se haya incurrido o el hecho de que el retraso haya ocasionado la pérdida de ingresos fiscales. 37. En efecto, la negativa a tener en cuenta elementos de prueba en un momento previo a la práctica de tal liquidación puede hacer excesivamente difícil el ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, en la medida en que restringe la posibilidad del sujeto pasivo de aportar pruebas relativas al cumplimiento de los requisitos materiales que permiten obtener una exención del IVA. Una normativa nacional que, en esa fase del procedimiento tributario, no permita al sujeto pasivo aportar las pruebas que aún no se habían presentado para acreditar el derecho que alega y que no tenga en cuenta las eventuales explicaciones sobre las razones por las que no se aportaron antes esas pruebas resulta difícilmente conciliable con el principio de proporcionalidad y también con el principio fundamental de neutralidad del IVA”. En cualquier caso, afirma que incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de las consideraciones anteriores, si la negativa a tener en cuenta esos elementos es o no conforme con el principio de efectividad.

en la fase de recurso ante una autoridad tributaria de segundo grado, información adicional, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, que haya sido solicitada por la autoridad tributaria de primer grado y que dicho sujeto pasivo no haya facilitado a esta última en el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la referida Directiva, *plazo que no constituye un plazo de caducidad*.

El TJUE considera que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que impide la aportación de pruebas en fase de recurso en vía administrativa, cuando el recurrente tenía conocimiento de tales pruebas antes de la resolución del procedimiento y no las hubiera aportado en el plazo de un mes, tiene por efecto impedir sistemáticamente la devolución del IVA a sujetos pasivos que cumplen todos los requisitos materiales para obtener esa devolución. Por ello, se considera que tal normativa vulnera, por un lado, el principio de neutralidad del IVA, al dejar a cargo del sujeto pasivo el IVA a cuya devolución tiene derecho; pero también el principio de efectividad, al otorgar un efecto de caducidad al plazo de un mes establecido en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9; y el principio de buena administración pues, el hecho de no poder tener en cuenta ninguna respuesta tardía a la solicitud de información adicional planteada por la Administración Tributaria, conduce a ésta última a adoptar resoluciones sabiendo que posiblemente están basadas en elementos incompletos, incluso erróneos³¹.

El nuevo criterio establecido por el TJUE resulta, a nuestro juicio, muy relevante, pues determina que las restricciones a la admisibilidad de las pruebas que puedan establecerse en el Derecho interno, incluso en relación con qué situaciones se consideren abusivas y contarias a la buena fe procesal, adquieren dimensión comunitaria, debiendo interpretarse a la luz de los principios de neutralidad, efectividad, equivalencia y buena administración, a los que nos hemos referido

Cabe añadir, finalmente, que el mismo criterio que admite la aportación tardía de pruebas para las devoluciones de IVA a no establecidos se ha aplicado también en los derechos de aduana, en relación con la aportación en fase de recurso de reposición de la prueba de la salida de las mercancías del territorio, en las declaraciones de exportación, de acuerdo con el artículo 248.2 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el del Reglamento (UE) 952/2013 Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión Aduanero de la Unión, en las RTEAC de 21 de junio de 2023 (00-08716-2021) y RTEAC de 23 de mayo 2023 (8342/2020).

³¹ El TJUE se refiere al principio de buena administración como principio comunitario aplicable en los procedimientos de inspección tributaria, que exige que las autoridades tributarias procedan, en el marco de las obligaciones de comprobación que les incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, apartado 48 y jurisprudencia citada).

III. LOS LÍMITES AL COMPLEMENTO ADMINISTRATIVO DEL EXPEDIENTE EN LA VÍA ECÓNOMICO-ADMINISTRATIVA Y SUS CONSECUENCIAS EN EL CONTECIOSO TRIBUTARIO

1) El carácter preclusivo del plazo del artículo 235.3 de la LGT y la imposibilidad de complemento espontáneo del expediente por la Administración Tributaria

La separación e independencia funcional de los órganos económico-administrativos respecto de la Administración responsable de los procedimientos de aplicación de los tributos no otorga a esta última la condición de parte del procedimiento económico-administrativo, sin perjuicio de la legitimación para interponer determinados recursos³². Su intervención en la vía económico-administrativa se limita a remitir el expediente conforme al art 235.3 de la LGT o a complementarlo cuando se le haya requerido por el órgano revisor de acuerdo con los art 236.1 de la LGT y el art. 55 del RGRVA. La Administración no puede realizar alegaciones, más allá del informe aclaratorio que puede acompañar al expediente o que le puede ser requerido por el órgano económico-administrativo de acuerdo con los artículos 235.3 y 236.3 de la LGT, que también puede acordar la práctica de determinadas pruebas, de oficio o a instancia del interesado en aplicación del artículo 57.3 RGRVA³³.

Así pues, a diferencia de lo que ocurre con los obligados tributarios que pueden aportar pruebas y realizar alegaciones no esgrimidas a lo largo del procedimiento, la posición de la Administración Tributaria queda constreñida por lo reflejado en el expediente, que habrá de enviarse al órgano económico-administrativo en el plazo de un mes desde la recepción del escrito de interposición de la reclamación. La relevancia del expediente es vital y se considera una

³² Cabe referirse, efectivamente, al recurso de alzada ordinario (art 241 LGT), al de anulación (art. 241 bis LGT), al extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT) o al recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243 LGT).

³³ De acuerdo con el artículo 235.3 LGT, el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de esta Ley, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación. No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En este caso, se remitirá al tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

El artículo 236.1 de la LGT indica que una vez recibido y, *en su caso, completado el expediente*, el tribunal lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas. La posibilidad de solicitar complemento del expediente se desarrolla en el artículo 55 del RGRVA, al que luego aludiremos.

manifestación del derecho al procedimiento legalmente establecido del art. 105 CE, a la vez que delimita la extensión de la vía económico-administrativa de acuerdo con el artículo 237 de la LGT, según el cual “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”.

Las STS de 27 de octubre de 2023 (rec. 2490/2022), 2 de noviembre de 2023 (rec. 1596/2022), 24 de noviembre de 2023 (rec. 3191/2022) y 16 de junio de 2025 (rec.3288/2022) han establecido, además, que el plazo previsto en el 235.3 de la LGT para la remisión del expediente tiene naturaleza preclusiva, sin perjuicio de que, a falta de envío, sea posible reclamarlo por el órgano económico-administrativo³⁴. El sometimiento de la Administración Tributaria a las directrices de éste último una vez iniciado el procedimiento impide, por otra parte, la remisión espontánea y fuera de plazo de complementos del expediente que no hayan sido solicitados, de oficio o a instancia del recurrente, por el TEA. A él le corresponde, en exclusiva, el control para comprobar si el expediente se ha remitido y si es necesario complementarlo.

No cabe, por ello, tal y como ocurrió en el supuesto que dio lugar a la sentencia del TS de 27 de octubre de 2023, que, transcurrido más de un año desde la remisión del expediente original y cumplido por tanto el plazo de resolución de la reclamación económica administrativa, la Administración Tributaria remita de forma espontánea justificación de las actuaciones de recaudación frente al deudor principal realizadas, que supuestamente habrían interrumpido la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad subsidiaria, cuya omisión en el expediente había sido precisamente expuesta por el recurrente en sus alegaciones.

La doctrina del TS fue pronto asumida, por otra parte, por el TEAC en su resolución de 28 de febrero de 2024 (RG 12-01123-2020), referida a un supuesto en el que lo que se había omitido y remitido de forma espontánea era el propio acuerdo de imposición de la sanción y su notificación, cuya falta en el expediente había sido alegada por el obligado en la reclamación presentada frente a la providencia de apremio.

2) *El carácter material de los vicios del expediente y la consecuente anulación del acto impugnado*

La ausencia en el expediente de documentos relevantes para sustentar el auto impugnado, aunque se trata de actuaciones hubieran tenido lugar pero no se hubieran incorporado al mismo, no es un defecto formal que conlleve la re-

³⁴ El artículo 235.3 LGT contempla implícitamente la posibilidad de que el órgano económico-administrativo reclame el envío del expediente si no se hubiera hecho previamente cuando señala que “Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver”.

troacción de actuaciones, sino la anulación del acto recurrido³⁵. Como señala RUIZ TOLEDANO, en estos casos no se considera que exista un defecto de motivación, sino del contenido del expediente administrativo, por lo que se anula el acto sin retrotraer, al entender que no se trata de un defecto formal³⁶. Así lo estableció en unificación de criterio el TEAC en su resolución de 15 de julio de 2016 (RG00/4562/2014), reiterada en la posterior de 22 de febrero de 2018 (RG 00/02190/2013/50), que consideran que la ausencia en el expediente de documentos que fundamenten la regularización administrativa o de aquellos que fundamentan la denegación de la devolución implica un defecto sustantivo que impide justificar el hecho imponible, su cuantificación o las causas de la denegación de la devolución, cuya prueba incumbe a la Administración Tributaria. Se trata, en definitiva, de defectos materiales o sustantivos que dan lugar a la anulación del acuerdo impugnado, sin orden de retroacción, sin perjuicio del consabido posible doble tiro, con el posible inicio posterior de un nuevo procedimiento.

El mismo criterio ha mantenido la RTEAC de 28 de febrero de 2024 (RG 12-01123-2020) en un supuesto en el que lo que faltaba en el expediente era el acuerdo de imposición de la sanción y su notificación, cuyo apremio se recurría. Su omisión priva al interesado de su derecho a la defensa y limita indebidamente la función revisora del órgano económico-administrativo, lo que añadido a que es la Administración la que debe acreditar los elementos materiales y formales que permiten sostener su decisión de acuerdo con el artículo 105 de la LGT, lleva al TEAC a anular el acto impugnado. En el mismo sentido cabe citar las RTEAC de 15 de noviembre de 2024 (RG 5897/2021) y 20 de enero de 2025 (RG 01175/2022) que analizan la omisión, entre la documentación remitida, de la declaración de fallido del deudor principal, que conlleva la nulidad de la declaración de responsabilidad subsidiaria.

3) La facultad del órgano económico-administrativo de instar el complemento del expediente conforme al artículo 55 del RGRVA

La atribución al órgano económico-administrativo de la competencia exclusiva para reclamar el complemento del expediente, conforme al artículo 55.1 del RGRVA, no significa que los TEA estén obligados a hacerlo ante cualquier omisión, supliendo de este modo la actividad administrativa. En este sentido, la RTEAC de 15 de julio de 2016 (RG 4562/2014), dictada en unificación de criterio y las posteriores de 22 de febrero de 2018 (RG 2190/2013/50) y 20

³⁵ Como es sabido, la retroacción de actuaciones sólo puede ordenarse, de conformidad con el artículo 239.3 de la LGT, por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante. Sobre la difícil delimitación entre defectos formales y sustantivos a efectos de la retroacción de actuaciones, vid. SESMA SÁNCHEZ, *La nulidad de liquidaciones tributarias*, ob.cit., págs. 381 y ss.

³⁶ Este autor califica esta posición de la doctrina del TEAC, que es fundamentalmente quien la ha desarrollado, como excesivamente formalista, si bien, como luego veremos, no se lleva siempre al extremo. *La prueba tributaria según la doctrina administrativa y la jurisprudencia*, ob.ct., pág. 208-209.

de marzo de 2019 (RG. 1093/2017) señalaron que, frente a la obligación del órgano de aplicación de los tributos de remitir el expediente completo al TEA, la posibilidad otorgada a este órgano de solicitar de oficio su complemento y los informes oportunos son “*meras potestades o facultades, no deberes u obligaciones*”³⁷. “Dicho con otras palabras, la falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los TEA no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración”.

Frente al *incumplimiento absoluto de la remisión* del expediente al que se refieren estas resoluciones, diversas sentencias recientes han afirmado, sin embargo, el deber de los TEA de instar su complemento cuando el expediente resulte *manifiestamente incompleto*, interpretación que, a nuestro juicio, debe realizarse de forma proporcionada, para evitar trasladar a los tribunales económico-administrativos, deberes que incumben sólo a la Administración, lesionando los derechos impugnatorios del obligado. Sobre el contenido y presupuestos de la facultad otorgada a los órganos económico-administrativos por el artículo 55 RGRVA, se ha pronunciado, en efecto, el TSJ de Andalucía a través de numerosas sentencias recientes, de las que pueden extraerse diversas conclusiones:

En primer lugar, que para determinar qué debe considerarse expediente administrativo hay que estar al artículo 70 de la LPACAP, según el cual, se entiende por expediente administrativo el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla. El apartado segundo de esta norma prevé que el citado expediente tenga formato electrónico y que su formación se lleve a cabo “mediante la agregación ordenada de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, informes, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos, así como un índice numerado de todos los documentos que contenga cuando se remita” (STSJ de Andalucía de 4 de julio de 2024 (rec. 264/2022))³⁸.

- En segundo término, que el control que el artículo 55 del RGRVA encomienda al órgano económico-administrativo lo es para el caso de que el carác-

³⁷ La última RTEAC citada se refiere a la falta de incorporación al expediente de actos que hubieran interrumpido la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda, en una reclamación en la que se alega precisamente la prescripción como motivo de oposición a la diligencia de embargo, debiendo formar parte, por tanto, del expediente todos aquellos actos que hayan podido interrumpir la prescripción de tal derecho

³⁸ Sobre las particularidades y problemas específicos que plantea la formación y remisión del expediente electrónico por la Administración a los TEA, vid. NAVARRO EGEA, M. “El expediente electrónico y su remisión por la Administración a los tribunales”, *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 203, 2024, págs.19-37.

ter *incompleto* del expediente lo sea de forma *palmaria* y *manifiesta*, esto es, cuando la documentación que forma parte del mismo no haya sido materialmente acompañada (Sentencias del TSJ de Andalucía de 20 de mayo de 2024 (rec. 428/2021 y 35/2021))

- En este sentido, el presupuesto de la potestad reconocida por el artículo 55 del RGRVA es la apreciación de que el *expediente administrativo está incompleto*, pero no referida a la “previsibilidad del trámite”, esto es, no en el sentido de que el citado trámite esté previsto legalmente y no se halle incorporado al expediente, que puede ser uno de los motivos de impugnación, sino a la apreciación de una defectuosa o errónea remisión del expediente que puede resultar del índice, de la propia relación numerada de los folios que lo integran o del contenido de las resoluciones con referencia expresa a documentos que sin embargo no consten en el mismo. Es decir, de acuerdo con el criterio de este tribunal, el control a efectuar por el TEA, lo es de acuerdo *con el tenor del propio expediente* enviado, pues la aportación de los elementos de prueba de la actuación administrativa que le corresponde formar a la Administración, le corresponde a esta última. (Sentencias del TSJ de Andalucía de 20 de mayo de 2024 (rec. 428/2021 y 35/2021)). De este modo, sólo errores directamente apreciables del propio expediente permitirían demandar del TEA el ejercicio de sus facultades para reclamar de oficio su complemento y no la mera omisión de la documentación que fundamenta la resolución administrativa y cuya carga probatoria, como la de la debida formación del expediente, corresponde a la Administración (Sentencia del TSJ de Andalucía de 2 abril de 2024 (rec. 165/2021), de 4 de julio de 2024 (rec. 264/2022) y de 20 de mayo de 2024 (rec. 35/2021)).

A la vista de estas consideraciones generales, las sentencias del TSJ de Andalucía de 2 abril de 2024 (rec. 165/2021) y de 20 de septiembre de 2024 (rec. 498/2021) entendieron que el TEAR no estaba obligado a solicitar el complemento del expediente, por ejemplo, ante la ausencia en el mismo de los intentos de notificación personal previos a la notificación por comparecencia, que no constaban referenciados en el índice, teniendo en cuenta que “los folios se relacionan con plena coincidencia e integridad”. No existe, en este caso, incompletud del expediente, sino un mero *error en la formación del mismo*³⁹. En el mismo sentido, cabe citar la sentencia del TSJ Andalucía de 4 de julio de 2024 (rec. 264/2022), relativa a la omisión de la documentación acreditativa del contrato de préstamo que dió lugar a la inclusión en el caudal hereditario de un derecho de crédito del que sería titular el causante a su fallecimiento, a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISyD).

³⁹ Vid. también la sentencia del TSJ de Andalucía de 7 de octubre de 2024 (rec. 117/2022) que considera que el expediente se remite completo, por lo que las omisiones que se hubieran producido en su formación, al no incorporar al mismo documentos acreditativos de las notificaciones infructuosas de la resolución del procedimiento de adición de bienes en el ISyD antes de la notificación por comparecencia, provocando la caducidad del procedimiento, no entran dentro de los supuestos que llevarían a exigir que el TEAR hubiera ordenado el complemento del expediente.

Por el contrario, la sentencia del mismo tribunal de 20 de mayo de 2024 (rec. 35/2021) concluye que el TEAR debió de haber solicitado el complemento del expediente de acuerdo con el artículo 55 RGRVA, por ser su *incomplitud palmaria y manifiesta*, ante la omisión de un informe pericial al que la propuesta de resolución incorporada al mismo aludía *expresa y directamente* al señalar que el valor del inmueble que se fijaba teniendo en cuenta el nuevo dictamen de perito de la Administración emitido conforme al art. 57.1.e de la LGT. Esta referencia expresa y directa del trámite en la resolución, que recoge, siquiera de forma parcial y limitada, su contenido, evidencia, a juicio del TSJ, que no se trata una mera ausencia de un trámite - sobre el que no puede imponerse al TEAR indagación alguna - sino la evidente omisión de un documento que se afirma existente. Por ello, en este caso sí encuentra sentido, al decir del TSJ, la previsión del art. 55, lo que lleva a estimar el recurso planteado por la Administración autonómica y a ordenar la retroacción de las actuaciones para que el TEAR ordene completar el expediente y resuelva nuevamente el recurso.

A la misma solución llega la sentencia de la misma fecha y tribunal (rec. 428/2021), en relación con la falta de inclusión en el expediente de la resolución y notificación del acuerdo de adición de bienes a efectos del ISyD. En este caso también se considera que la incompletud del expediente es manifiesta, al no adjuntarse al mismo la documentación relativa a un trámite que se refiere realizado, teniendo en cuenta que otros documentos del expediente se habían referido al mismo, con identificación precisa y clara. “Esta referencia expresa y directa además pone de manifiesto que no sólo se hace una mera referencia formal a un trámite sino que se recoge y valora a los efectos de considerar el cumplimiento del procedimiento seguido, con expresa invocación de la fecha de notificación del acuerdo recaído”⁴⁰. No se trata, por tanto, de indagar sobre si el trámite se ha o no cumplido, “sino de reclamar un documento identificado, incluso con número, en otro posterior”. Por ello, se estima el recurso acordando la retroacción de las actuaciones para que se complete el expediente, debiendo resolver después el TEAR sobre las cuestiones de fondo de la reclamación económico-administrativa.

⁴⁰ Para el TSJ resulta determinante que en la propuesta de liquidación (folio 199) se hubiera hecho mención expresa a que el procedimiento de adición se inició en fecha 1 de junio de 2018 “y finalizó mediante el correspondiente acuerdo de adición en fecha 31 de agosto de 2018 dentro del plazo de seis meses “ y nuevamente en el fundamento de derecho noveno (folio 201) se hace expresa mención a que “en fecha 31 de agosto de 2018 se notificó el documento núm. 002 por el que se acordó adicionar a la masa hereditaria el derecho de crédito por importe de 26.000 euros”. Por lo tanto, consta en el expediente remitido una mención expresa a la efectiva realización del trámite y su notificación y también, aunque de forma somera, a su contenido y alcance que, sin embargo, no consta materialmente en el expediente remitido. La omisión material de unión al expediente de actos que se afirman como realizados y se identifican con detalle era pues palmaria, concluye el TSJ.

4) La imposibilidad de aportar los documentos omitidos en el expediente como prueba en la demanda contenciosa presentada por la Administración Tributaria

La jurisprudencia ha aplicado, por otro lado, criterios similares a los que nos hemos referido en relación con la vía económico-administrativa a la vía contenciosa, entendiendo que tampoco aquí cabe complementar el expediente de forma espontánea. En este sentido se manifiestan numerosas sentencias de tribunales inferiores, como la de 2 de abril de 2024 (rec. 165/2021) del TSJ de Andalucía, que considera inadmisibile que la Administración, cuya posición no es equiparable a la del obligado tributario, pretenda con ocasión de la interposición de un recurso contencioso administrativo frente a la resolución del TEAR favorable al obligado, aportar documentos que, debiendo formar parte del expediente administrativo remitido al TEAR para su resolución, no lo fueron en su momento oportuno y, por lo tanto, no pudieron ser tomados en consideración por aquel tribunal. Estos documentos no pueden ser calificados como documental probatoria a aportar con la demanda para fundamentar el derecho del recurrente, de conformidad con el artículo 56 de la LJCA. La finalidad de los documentos remitidos no es el apoyo de las pretensiones del recurrente frente a la fundamentación del acto administrativo, al que se refieren estos preceptos, habida cuenta de que la posición de la Administración, a quien corresponde formar el expediente, difiere de la del administrado que actúa ante la resolución dictada y articula, con el límite de la pretensión deducida, posibles nuevos motivos de impugnación o aporta nueva documental. Esta calificación no cabe respecto de la documental “que la propia Administración viene a sostener formaba parte del expediente”. En el caso particular objeto de esta sentencia, en él se habían omitido los intentos de notificación personal de la liquidación previos a la notificación por comparecencia, cuya omisión en el expediente, a pesar de haberse realizado, motivó la anulación de la liquidación por parte del TEAR, cuya resolución fue recurrida por la Administración, con aportación de la documentación correspondiente junto con la demanda.

Esta doctrina ha sido reiterada en la posterior sentencia del mismo tribunal de 20 de septiembre de 2024 (rec. 498/2021) en un supuesto de hecho similar, resaltando que si bien la doctrina del TS que impide el complemento espontáneo del expediente se dicta en relación con la vía económico-administrativa, “sus argumentos son plenamente extrapolables con ocasión de la interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR”. A la misma conclusión llegan las sentencias posteriores de 8 de noviembre de 2024 (rec. 391/2022) y de 2 de diciembre de 2024 (rec. 627/2022), que señalan gráficamente que la aportación de la documentación en el proceso judicial es extemporánea y “si el TEAR no ha de realizar los deberes de la Administración”, reclamando el complemento del expediente, “tampoco la función esencialmente revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa permite la valoración de documentación administrativa, que debió integrar el expediente administrativo y suplir deficiencias de la Administración”.

Este criterio ha sido finalmente confirmado por la STS de 8 de julio de 2025 (rec. 3763/2023), en la que, además de ratificar su doctrina anterior sobre la naturaleza preclusiva del plazo de un mes previsto para la remisión del expediente a los TEA y la inadmisibilidad de su complemento espontáneo, entiende que el citado complemento no puede llevarse a cabo de forma impropia mediante la aportación de los documentos omitidos como prueba en la demanda presentada por la Administración en la vía contenciosa. En el supuesto que dio lugar a esta sentencia, el TEAR de Canarias había anulado una liquidación provisional dictada tras el desarrollo de un procedimiento de comprobación limitada, al no constar en el expediente prueba alguna que acreditase que la Administración tributaria hubiera notificado al contribuyente su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por lo que las notificaciones electrónicas de los actos administrativos posteriores no podían considerarse válidamente realizadas. Esta resolución fue revocada, sin embargo, por el TSJ de Canarias, al admitir la aportación como prueba adjunta a la demanda de la comunicación de inclusión obligatoria en el citado sistema, notificada por correo y con acuse de recibo por la entidad recurrente. A partir del concepto de expediente administrativo contemplado en el artículo 70 de la LPACAP, el TS rechaza que la citada documentación resulte ajena al expediente, como sostenía la Administración, siendo esencial su incorporación al mismo para que el administrado pueda ejercer su derecho de defensa: “la Sala no alberga dudas _señala_ de que la comunicación de la inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada, que acredita el adecuado conocimiento por el obligado tributario y que comporta la validez de las notificaciones practicadas de forma electrónica, en este caso, de la liquidación dictada, es un documento que necesariamente ha de integrar el expediente administrativo que está obligado a remitir la Administración activa al órgano revisor para la tramitación de la reclamación económico administrativa interpuesta, máxime teniendo en cuenta que supuso un cambio sustancial en la forma de practicar las notificaciones en el curso de un procedimiento cuyos actos se venían notificando por correo en el domicilio del sujeto pasivo. Y ello con independencia de que dicha comunicación se haya dictado en otro expediente -”expediente NUM002 , del Censo de Contribuyentes”.

El TS rechaza, además, que la imposibilidad de aportar tal documentación a la demanda infrinja los derechos procesales de la Administración recurrente, “ya que no se pueden considerar pruebas aquellos documentos que la Administración que había dictado la liquidación debió haber remitido con el expediente administrativo, por formar parte indudablemente del mismo, y que no fueron remitidos en el trámite en que venía obligada, incumpliendo con ello lo dispuesto en el art. 235.3 LGT. Es obvio que la Administración activa, demandante en el recurso contencioso-administrativo, puede aportar con su escrito de demanda “los documentos en que directamente funde su derecho” (art. 56.3 LJCA), pero esta aportación posterior no subsana el vicio sustantivo cometido por la Administración activa” responsable del acto impugnado en vía económico-administrativa, cuya posición no es equiparable _resalta el TS_ a la del obligado tributario. En

consecuencia, el TS fija como doctrina que: “La Administración autora de un acto administrativo impugnado inicialmente en vía económico-administrativa, *no puede aportar como prueba con su escrito de demanda*, con ocasión de la interposición por la misma del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR, aquellos *documentos que, debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos al Tribunal Regional en el momento procedimental oportuno*”, sin que con ello pueda subsanarse aquella omisión, sólo “imputable a la Administración activa”.

BIBLIOGRAFÍA

- BAS SORIA, J. “La aportación de nuevas pruebas en procedimientos de revisión. Análisis de la STS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 413-414/2017.
- CALATAYUD PRATS, I. *Conflictos entre la vía administrativa y la contencioso-tributaria: Desviación procesal, abuso de derecho y retroacción*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2020.
- GARCÍA NOVOA, C. “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 183/2019.
- GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S. “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, núm. 439/2019.
- PALAO TABOADA, C. “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991.
- PITA GRANDAL, A., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, 1998.
- PRÓSPER ALMAGRO, A. “Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 493/2024.
- RUIZ TOLEDANO, I. *La prueba tributaria según la doctrina administrativa y la jurisprudencia*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2021.
- RUIBAL PEREIRA, *La aportación de prueba en los procedimientos tributarios: evolución jurisprudencial y cuestiones pendientes*, Lefebvre, Madrid, 2019.
- SESMA SÁNCHEZ, B. *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.
- WERT ORTEGA, M. “Nuevos pronunciamientos del TS sobre la aportación de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos. Análisis de las SSTs de 10 de septiembre de 2018, rec. 1246/2017 y 21 de febrero de 2019, rec. 1985/2017”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 434/2019.