

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072427

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 514/2018, de 24 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 63/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Desarrollo del procedimiento. Reclamaciones económico-administrativas. Prueba. Derecho a formular alegaciones y aportar documentos. El TEAR no analizó la documentación presentada por el interesado y éste reclamó la nulidad por extravío de la documentación. El TEAR rechazó su examen invocando que el interesado no tiene derecho a presentar nuevas pruebas desde la finalización del procedimiento de comprobación. Sin embargo, la parte tiene derecho a aportar la documentación que considere necesaria para justificar sus pretensiones. Ningún obstáculo procesal existe para incorporar y valorar los documentos aportados. El TS se ha pronunciado [STS de 10 de septiembre de 2018, recurso n.º 1246/2017, (NFJ071720)] en el sentido de que el art. 112 LRJAP y PAC no impide que se pueda aportar y valorar documentación ante los tribunales económico administrativo con la sola excepción de que la actitud del reclamante sea abusiva o maliciosa. En el caso examinado no consta que el sujeto actuase de mala fe, por lo que el TEAR está obligado a resolver la reclamación previo examen y valoración de todos los documentos aportados por la entidad.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 112.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34 y 239.

RD 520/2005 (Rgto de revisión en vía administrativa), art. 57.

PONENTE:*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Don ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Don CARMEN ALVAREZ THEURER

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2017/0000736

Procedimiento Ordinario 63/2017

Demandante: ROS MOTOR, S.L.

PROCURADOR D. JOSE NOGUERA CHAPARRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 514

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornosá Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

D^a Carmen Álvarez Theurer

En la villa de Madrid, a veinticuatro de octubre de dos mil dieciocho.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 63/2017, interpuesto por el Procurador D. José Noguera Chaparro, en representación de la entidad ROS MOTOR, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de octubre de 2016, que desestimó las reclamaciones 28/16956/2013 y 28/27190/2013 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008/2009; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 23 de octubre de 2018, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de octubre de 2016, que desestimó las reclamaciones deducidas por la entidad actora contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, por importes de 128.415,92 euros y 141.803,62 euros, respectivamente.

Segundo.

La parte actora solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida y la retroacción de las actuaciones seguidas ante el TEAR al momento en que recibió y extravió los dos tomos de alegaciones y documentos presentados. Con carácter subsidiario, solicita la anulación de las liquidaciones a fin de reducir la del ejercicio 2009 con la variación de existencias declarada y descontando en los ejercicios 2008 y 2009 las existencias negativas rechazadas, ajustando las sanciones a las nuevas liquidaciones resultantes.

Alega la actora en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, que con fecha 10 de mayo de 2017 solicitó a la Sala la incorporación al expediente administrativo de los dos tomos de más de 300 páginas cada uno presentados ante el TEAR el día 10 de octubre de 2013 con su escrito de formalización de la reclamación número 28/16956/2013, documentos que no figuraban en el expediente remitido por la Administración y que contenían las alegaciones y documentos probatorios en los que se fundaba la defensa de los intereses de la entidad Ros Motor.

Añade que la Sala, acogiendo dicha solicitud, acordó el 23 de mayo de 2017 que se debía completar el expediente administrativo y requirió al TEAR el envío de los antecedentes solicitados. Y el 7 de julio, el TEAR comunicó a la Sala que "la documentación solicitada no obra en poder de este Tribunal", confirmando que el TEAR había extraviado los dos tomos cuya copia se acompaña con la demanda como documentos 1 y 2.

Señala a continuación que la citada documentación contiene pruebas tan trascendentes y confidenciales como las tarifas de venta del Grupo Volkswagen de los ejercicios 2008 y 2009, los listados de las existencias iniciales negativas del ejercicio 2008, un informe pericial de una firma independiente (Fisa Auditores S.A.) sobre las existencias de Ros Motor, además de las fichas de movimientos de productos con ajuste de inventarios. Afirma que se trata de documentación esencial para la defensa de sus intereses porque la mayor cuota liquidada por la Inspección procede precisamente del ajuste de sus existencias que, a la vista de los argumentos y pruebas aportados al TEAR, resulta claramente equivocado.

Expone que de la resolución dictada por el TEAR se deduce que esta documentación nunca llegó a manos del ponente pues en el Fundamento de Derecho Quinto se afirma que "la interesada no formula alegaciones diferentes a las realizadas ante la Inspección". Agrega que hasta el momento de recibir y examinar el expediente administrativo, siempre entendió que esa era la manera en que el TEAR calificaba (y rechazaba) sus alegaciones, sin sospechar en ningún momento que aquella afirmación fuera consecuencia del extravío por el TEAR de dos tomos de más de 300 páginas cada uno.

Destaca que la comunicación remitida ahora por el TEAR, sin embargo, prueba que la resolución fue dictada sin que se incorporara al expediente toda la documentación, y también fue dictada con quiebra del procedimiento legalmente establecido, que obliga a la Administración a incorporar al expediente los documentos aportados por los interesados. En definitiva, el TEAR ha impedido el ejercicio del derecho de defensa y ha infringido otros derechos

de la reclamante, por lo que solicita que se anule la resolución recurrida y se acuerde la retroacción de actuaciones al momento en el que ese órgano extravió las más de 600 páginas que componían los argumentos y documentos antes citados.

De forma subsidiaria, expone que la Inspección ha incurrido en errores al hacer el cálculo de las existencias, por lo que en el ejercicio 2009 procede reducir el incremento de base imponible de 74.460,62 euros, por variación de existencias en la cifra de variación de existencias ya declarada por Ros Motor S.L., ascendente a 52.068,91 euros, y en 165.278,66 euros de "existencias negativas" erróneamente rechazadas por la Inspección y el TEAR. La base imponible resultante no son, por tanto, los 750.097,97 euros recogidos en la página 49 del acuerdo de liquidación, sino 532.750,40 euros. Y en el ejercicio 2008 procede reducir el incremento de base imponible en 73.884,40 euros de "existencias negativas" erróneamente rechazadas por la Inspección, de modo que la base imponible resultante no son los 287.314,67 euros recogidos al final de la página 49 del acuerdo de liquidación, sino 213.430,27 euros. Como consecuencia de esas modificaciones, también procede adaptar las sanciones impuestas a las nuevas cuotas.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en resumen, que la primera cuestión a resolver es la relativa a la nulidad de actuaciones que se invoca de contrario porque, según se afirma, el TEAR ha extraviado dos tomos de documentación en la que la recurrente basa su derecho y que, por ello, había presentado junto con su escrito de alegaciones en vía económico administrativa, sin que hayan sido tenidos en cuenta por el ponente de la resolución del TEAR, como se desprende, en opinión de la actora, de su texto, por lo que considera infringidos los derechos que invoca (artículos 35.i), 35.e), 38 y 41 de la Ley 30/92, vigente cuando se tramitó el procedimiento) con indefensión para la actora, solicitando la declaración de nulidad de la resolución del TEAR con retroacción de actuaciones para que la vuelva a dictar con todos los elementos de juicio necesarios.

Afirma, sin embargo, que no existe en el expediente ni se aporta por la actora prueba alguna que acredite, ante todo, que presentó efectivamente junto con su escrito de alegaciones ante el TEAR la documentación que invoca, como tampoco, si así hubiera sido, que dicha documentación se haya extraviado antes de haberse dictado la resolución y no después, de modo que no puede saberse si ha sido o no tenida en cuenta por el ponente de la resolución, cuestión que no puede deducirse simplemente de la lectura de la misma, que solo indica que no se hacen alegaciones diferentes en esa vía que las que se hicieron en vía administrativa, lo que por otro lado es cierto.

Añade, por último, que sea cual sea la respuesta a esas incertidumbres, no resulta acreditado que se haya producido indefensión para la actora determinante de la nulidad de la resolución económico administrativa dictada, que aparece fundada en los hechos que resultan del expediente administrativo y en las consecuencias jurídicas que se extraen de los mismos, sin que se aprecie la existencia de ninguna vulneración de las normas de procedimiento causante de indefensión, haya o no tenido el TEAR en cuenta los documentos que la actora afirma haber aportado en vía económico administrativa y que, en todo caso, ha podido aportar al presente recurso para que sean examinados por la Sala a la hora de revisar la legalidad de la resolución recurrida, que no infringe ninguna norma jurídica de ser cierto el extravío de documentos que se alega. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad por la tramitación del procedimiento que invoca la actora, y que podrá ser exigible a través de otros cauces.

En cuanto al incremento de la base imponible realizado en la liquidación por el mayor valor de las existencias, aduce que la conclusión alcanzada por la Inspección y confirmada por el TEAR supone considerar que el contribuyente no siempre regularizó su almacén eliminando las existencias negativas por ventas efectuadas antes de que la mercancía entrase en almacén cuando se produjo esa entrada, por lo que se quedaron por error esas existencias negativas que, en consecuencia, no deben deducirse o compensarse con las positivas para la determinación del valor de las existencias en la base imponible del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009. Y por la misma razón no procede deducir del ejercicio 2009 el importe de la variación de existencias declarada por la actora, pues el incremento de valor calculado por la Inspección procede únicamente de las existencias negativas, que se habían deducido para compensar las existencias positivas en el cálculo de la actora, de modo que no se habían tenido en cuenta en ese cálculo y procede su adición.

Finalmente, con respecto a la sanción señala que la interesada no formula alegaciones específicas, limitándose a solicitar que se adapte en su cuantía a la liquidación que proceda, de modo que si se confirma la liquidación impugnada debe mantenerse la sanción.

Cuarto.

Delimitadas en los sucintos términos que se acaban de exponer tanto las pretensiones como las alegaciones de las partes litigantes, el examen de las cuestiones debatidas exige dejar constancia de los siguientes hechos, que están acreditados documentalmente:

1.- La Inspección de los Tributos realizó actuaciones de comprobación a la entidad actora en relación con los ejercicios 2008 y 2009 del Impuesto sobre Sociedades, que finalizaron con acuerdo de fecha 6 de junio de 2013, que practicó liquidación por importe de 128.415,92 euros.

2.- Al propio tiempo se dispuso el inicio de procedimiento sancionador, que finalizó con acuerdo de fecha 28 de octubre de 2013 que apreció la comisión de infracción tributaria y que impuso sanción en cuantía de 141.803,62 euros.

3.- En fecha 10 de julio de 2013 la entidad Ros Motor S.L. interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid contra la citada liquidación.

4.- Por acuerdo del TEAR de fecha 2 de agosto de 2013, notificado el día 10 de septiembre de 2013, se concedió a la entidad reclamante el plazo de un mes para presentar escrito de alegaciones y acompañar los documentos y pruebas que estimase convenientes.

5.- En fecha 10 de octubre de 2013 la sociedad reclamante presentó escrito de alegaciones y aportó con el mismo numerosos documentos. En dicho escrito se exponían estas cinco alegaciones:

Alegación Primera: "Existencia. Improcedencia del incremento de la base imponible".

Alegación Segunda: "Inexistencia de dilaciones imputables al contribuyente. Duración excesiva del procedimiento inspector".

Alegación Tercera: "Rappels contabilizados pero no expedidos, apuntes recogidos en libros y ventas no contabilizadas figurando en libros otras de menores importes".

Alegación cuarta: "Gastos Deducibles".

Alegación Quinta: "Gastos Activables".

Estas cinco alegaciones se desarrollaban en cinco anexos, en cada uno de los cuales se hacía referencia a la documentación que se acompañaba en apoyo de las mismas.

6.- En fecha 21 de noviembre de 2013 se presentó reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción, reclamación que por acuerdo del TEAR de 6 de febrero de 2014 fue acumulada a la interpuesta contra la liquidación.

7.- Tanto la reclamación formulada contra la liquidación como la deducida frente a la sanción han sido desestimadas por la resolución del TEAR de Madrid de fecha 27 de octubre de 2016 (aquí recurrida), en cuyo fundamento jurídico quinto se dice lo siguiente:

"QUINTO.- En cuanto a los temas de fondo, y a las manifestaciones del interesado respecto al mayor valor de las existencias, debe señalarse que la interesada no formula alegaciones diferentes a las realizadas ante la Inspección, por lo que este Tribunal no cuenta nuevas pruebas, argumentos o valoraciones a analizar; en este sentido, se ha de señalar que la interesada se ha limitado a alegar lo transcrito anteriormente de manera literal.

En definitiva, procede retomar lo alegado ante la Inspección de los Tributos que se centra en lo siguiente: (...)"

Quinto.

La pretensión que deduce con carácter principal la entidad actora se basa en la infracción del procedimiento y del derecho de defensa por parte del TEAR al no haber analizado en la resolución recurrida la documentación aportada con el escrito de alegaciones.

Ya hemos dicho que la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones en fecha 10 de octubre de 2013 (número de registro de entrada en el TEAR de Madrid 28/036611/2013). En ese escrito, como se ha indicado en el apartado 5 del anterior fundamento jurídico, la reclamante exponía las cinco alegaciones básicas que planteaba, cuyos argumentos se desarrollaban en otros tantos anexos, en los que se especificaban los documentos que se acompañaban.

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

Por esta razón, la actora consideró que el TEAR no había examinado dicha documentación y en la demanda reclamó la anulación de la resolución de fecha 27 de octubre de 2016, así como la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el extravío de los mencionados documentos.

El Abogado del Estado se opone a esa pretensión argumentando, en primer lugar, que no consta probado que esa documentación se aportase realmente al escrito de alegaciones, pero lo cierto es que en los anexos de dicho escrito se hace referencia expresa a los documentos que se acompañan, y por ello la consecuencia lógica es que los mismos fueron presentados con ese escrito. En cualquier caso, si así no hubiera sido, una vez examinado el escrito por el TEAR habría advertido la falta de esa documentación y tendría que haber acordado lo procedente, lo que no hizo. En consecuencia, no puede ser acogida la argumentación del representante de la Administración.

Plantea también el Abogado del Estado que no ha quedado demostrado que dicha documentación se hubiese extraviado antes de dictarse la resolución aquí recurrida, por lo que no se puede saber si fue tenida en cuenta o no al resolver la reclamación. Este argumento tampoco puede ser acogido, pues el tenor literal del quinto fundamento jurídico de la resolución del TEAR de 27 de octubre de 2016 (antes transcrito) evidencia que ese órgano de revisión no llegó a examinar ni valorar la citada documentación al expresar que "este Tribunal no cuenta (con) nuevas pruebas...a analizar". Es obvio que si el TEAR hubiera visto la prolija documentación aportada por la recurrente no habría dicho que no había nuevas pruebas a valorar.

Por último, también se aduce en el escrito de contestación a la demanda que no está acreditado que se haya producido indefensión para la actora. Sin embargo, esta alegación tampoco puede prosperar; en efecto, la vulneración se produce desde el momento en que el TEAR deja de analizar las pruebas aportadas por la reclamante, lo que implica que no resuelve todas las cuestiones que se suscitan en los términos planteados, con transgresión del derecho del reclamante a recibir una respuesta debidamente fundada después de analizar las alegaciones y las pruebas presentadas. Hay que recordar, en este punto, que la función de la Sala es revisora de la actuación administrativa y que corresponde al TEAR pronunciarse sobre la legalidad de los actos impugnados decidiendo todas las cuestiones que se susciten en el procedimiento económico-administrativo, pues en otro caso se estaría incumpliendo la exigencia que impone el art. 239.2 de la Ley General Tributaria.

Sexto.

Una vez establecido que el TEAR de Madrid no analizó las pruebas documentales aportadas por la entidad reclamante, hay que determinar las consecuencias jurídicas de esa omisión.

En supuestos similares al presente (presentación de nuevas pruebas en vía económico-administrativa), el TEAR ha rechazado su examen invocando que el interesado no tiene derecho a presentar nuevas pruebas desde la conclusión del procedimiento de comprobación. Y esta cuestión debe quedar resuelta en la presente sentencia para concretar debidamente su alcance.

Pues bien, esta Sección se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el derecho del obligado tributario a presentar documentos después de finalizar el procedimiento de comprobación, siendo oportuno reiterar los argumentos expuestos en el quinto fundamento jurídico de la sentencia que resolvió el recurso nº 1308/2015:

"(...) la cuestión referida al examen y valoración de la documentación presentada en vía administrativa después de finalizar el procedimiento de gestión tributaria, ha sido analizada por esta Sección en varias ocasiones, entre otras en las sentencias de 28 de octubre de 2014 y 14 de julio de 2016 (recursos 1193/2012 y 1143/2014), cuyos argumentos deben ser reiterados ahora por aplicación de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica:

"De nuevo se debate ante esta Sección la eficacia probatoria de los documentos presentados en vía económico-administrativa y que previamente no habían sido aportados en el procedimiento de comprobación tributaria.

Pues bien, ya ha declarado esta Sección en numerosas ocasiones que la parte actora está facultada para aportar al proceso los documentos que considere necesarios para justificar sus pretensiones, derecho que reconoce expresamente el art. 56.3 de la Ley de esta Jurisdicción .

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, pudiendo citarse la sentencia de 20 de junio de 2012 (recurso de casación nº 3421/2010), que afirma:

"... el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aún cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción , que tras señalar en su apartado 1 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", dispone en el apartado 3 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", y en el apartado 4 que "después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones. (...)."

Por tanto, si ningún obstáculo procesal existe para incorporar al proceso y valorar los documentos aportados por el actor con la demanda, por idénticas razones tampoco puede oponerse objeción alguna al análisis de los documentos presentados por vez primera ante el TEAR a la hora de resolver las cuestiones de fondo, ya que esa aportación documental no pretende convertir al TEAR en órgano de gestión tributaria, sino que tiene por finalidad justificar los hechos en que se basan los motivos de impugnación invocados por el reclamante frente a la liquidación recurrida, lo que tiene perfecto encaje en la revisión planteada a través de la reclamación económico-administrativa.

Por otro lado, la argumentación en que se basa el TEAR de Madrid no resulta coherente con el art. 236.4 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, ni con el art. 57.1 del Real Decreto 520/2005 , preceptos que regulan la prueba en el procedimiento económico administrativo. En efecto, el primero de ellos dispone que "no cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes", mientras que el segundo sólo permite denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas "cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación", supuesto que desde luego no concurre en este caso, en el que los documentos aportados por el reclamante pueden tener una indudable trascendencia a la hora de resolver la reclamación.

En definitiva, la decisión del TEAR de Madrid es contraria a Derecho porque impide, de manera injustificada y sin cobertura legal, que el interesado pueda utilizar todos los medios de prueba necesarios para fundamentar sus pretensiones (...)"

Las sentencias transcritas hacen referencia a la obligación de examinar la documentación aportada por el interesado en vía económico-administrativa, pero también es aplicable al presente supuesto, pues la única diferencia es que en éste los documentos se presentaron con el recurso de reposición planteado ante el propio órgano de gestión tributaria, y no ante el TEAR, pero la solución debe ser la misma en todos los casos por existir identidad.

Es cierto, como afirma el Abogado del Estado, que el art. 112.1 de la Ley 30/1992 dispone que en la resolución de los recursos no se tendrán en cuenta documentos del recurrente "cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho". Pero lo que trata de impedir este precepto es que el interesado sustraiga del procedimiento administrativo documentos que tenía a su disposición y que, de forma deliberada, aportó con posterioridad, es decir, pretende evitar una actuación del administrado contraria al principio de buena fe, que se produce cuando manipula a su arbitrio y en su propio beneficio los trámites procedimentales.

Por tanto, el criterio expuesto por esta Sección en dichas sentencias (que aquí se reitera) sólo resulta inaplicable en aquellos supuestos en que la actuación del obligado tributario pone de manifiesto una clara intención

de soslayar las reglas del procedimiento para evitar que el órgano de gestión pueda realizar la función que tiene legalmente encomendada, pues de lo contrario debe prevalecer el derecho de defensa. (...)"

En definitiva, una vez finalizado el procedimiento de comprobación (de gestión o de inspección) el obligado tributario puede aportar la documentación que ampare las alegaciones en que basa su disconformidad con la liquidación impugnada, salvo que haya actuado de mala fe para eludir la aplicación de las normas que regulan la tramitación del procedimiento y dificultar así la tarea de comprobación del órgano gestor o inspector.

Séptimo.

Sobre esta misma cuestión también se ha pronunciado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la reciente sentencia de fecha 10 de septiembre de 2018 (recurso de casación nº 1246/2017), que en sus fundamentos jurídicos segundo y tercero declara lo siguiente:

"SEGUNDO. La naturaleza del procedimiento de revisión económico-administrativa y su regulación legal.

1. La contestación a la pregunta señalada (si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa) exige partir necesariamente de la naturaleza jurídica y de la normativa aplicable a aquella vía revisora. Así:

a) En el ámbito de la actuación de la Administración Tributaria, el procedimiento económico-administrativo constituye el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial. Se trata, pues, de un verdadero presupuesto del proceso, al punto de que el recurso jurisdiccional será inadmisibile, por lo general, cuando no se ha acudido previamente a la vía revisora.

b) Aunque los órganos encargados de resolver aquel procedimiento son llamados en nuestro derecho -manteniendo la tradición histórica- "tribunales", los mismos no ejercen jurisdicción en el sentido del artículo 117 de nuestra Constitución y de nuestras leyes procesales, ni, desde luego, el procedimiento indicado tiene naturaleza jurisdiccional.

c) El carácter administrativo del procedimiento que nos ocupa (y de los órganos encargados de su tramitación y resolución), empero, no obsta para identificar en su regulación legal unas características que, a diferencia de lo que ocurre con su equivalente respecto de los actos administrativos en general -el recurso de alzada-, le aproximan notoriamente al procedimiento jurisdiccional, a cuyo efecto basta con observar la amplísima regulación de la vía económico-administrativa, que contrasta con la parquedad con la que se disciplina en nuestro ordenamiento el mencionado mecanismo equivalente para agotar la vía administrativa en relación con los actos que no tienen naturaleza tributaria.

d) En esa pormenorizada regulación del procedimiento destaca, por lo que ahora interesa, el artículo 236 de la Ley General Tributaria que impide al tribunal (apartado cuarto) "denegar la práctica de pruebas cuando se refieran a hechos relevantes" y que solo le permite dejar de examinar aquéllas "que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas".

e) Resulta también particularmente relevante el artículo 237.1 de dicho texto legal que, en relación con la "extensión de la revisión", dispone que "las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante".

f) Y el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria señala expresamente que la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá "todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

g) Finalmente, en relación con la prueba en el procedimiento que nos ocupa, el artículo 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa) insiste en que el tribunal solo podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas "cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación", le permite ordenar "la práctica de las pruebas previamente denegadas" y le faculta para "requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación".

2. En el ámbito de los recursos administrativos en general, el artículo 112.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (aplicable al caso por razones temporales) dispone que "no se tendrán en cuenta en la resolución de los

recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho". Y el actual artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, tras reproducir esa misma declaración, añade que "tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado".

El propio artículo 112 de la Ley 30/1992, en su número cuarto, señala que "las reclamaciones económico administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica" y la disposición adicional quinta de esa misma Ley establece que "la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

3. La sentencia recurrida hace especial hincapié en la aplicación al procedimiento que nos ocupa -de manera supletoria- del citado artículo 112 de la Ley 30/1992, lo que lleva a los jueces de instancia a afirmar que la regla contenida en tal precepto -concreción positiva, según se afirma, del principio general de que la ley no ampara "el abuso del derecho procesal" (sic)- impide en el caso que los interesados elijan, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas, haciendo inútil el trámite ad hoc previsto en los procedimientos de aplicación de los tributos y transformando la naturaleza de la vía económico-administrativa.

A nuestro juicio, sin embargo, varias razones impiden acoger el criterio de la sentencia según el cual el precepto contenido en el artículo 112 de la Ley 30/1992 impide al interesado en todo caso aportar pruebas o efectuar alegaciones en sede de revisión económico-administrativa cuando aquellas o éstas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos. En efecto:

a) Es sabido que, por regla general, no cabe aplicación supletoria de otra ley cuando la cuestión está expresamente regulada en aquella que la disciplina. En otras palabras, solo hay supletoriedad cuando es necesario llenar una omisión de la normativa aplicable o interpretar sus disposiciones de forma que se integren debidamente con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes.

En el caso analizado, la regulación del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no solo es extensa y minuciosa, sino que ha de reputarse completa, como se sigue de las disposiciones contenidas en la Ley General Tributaria y en el reglamento general de desarrollo de dicha ley en materia de revisión en vía administrativa.

En esa misma regulación se afirma, como dijimos, que el órgano revisor debe admitir y valorar las pruebas propuestas salvo que "se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas"; y se dice también que en su decisión debe necesariamente abordar todas las cuestiones "de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", sin que existan declaraciones equivalentes a la contenida en el artículo 112 de la Ley 30/1992.

b) Incluso aceptando a efectos dialécticos que la norma recogida en la ley de procedimiento administrativo es supletoriamente aplicable al procedimiento de revisión de los actos tributarios, nuestra jurisprudencia más reciente descarta una conclusión tan contundente como la expresada en la sentencia recurrida en la presente casación.

Así, en la sentencia de esta misma Sala y Sección de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 615/2016) abordamos una cuestión muy similar a la que ahora nos ocupa, concretamente -según señala la propia sentencia- la de "si cabe en sede de revisión (en concreto, en recurso de reposición ante el mismo órgano administrativo) admitir el cumplimiento del requerimiento que se negó en sede de gestión o, en otras palabras, si para determinar la procedencia de la devolución del IVA solicitada por el contribuyente cabe aceptar la documentación aportada una vez finalizado el procedimiento de gestión".

Lo hicimos teniendo en cuenta pronunciamientos anteriores (como los contenidos en las sentencias de 20 de junio de 2012 -casación núm. 3421/2010- y 24 de junio de 2015 -casación núm. 1936/2013), en los que, clara y contundentemente, afirmamos lo siguiente:

"(...) Debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial (...).

(...) La doctrina del Tribunal Supremo en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión.

El art. 34.1.r) de la LGT 58/2003 establece que constituye uno de los derechos de los obligados tributarios el 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. Por lo tanto, en línea de principio, ha de

reconocerse que el contribuyente, en particular, y el obligado tributario, en general, pueden hacer aportaciones de documentos al expediente tributario en que se halle interesado.

En cuanto al concreto problema planteado en este proceso, que no es otro que el de si, al interponerse un recurso de reposición, cabe o no practicar prueba a petición del recurrente, hay que entender que en nuestro Derecho tributario el recurso de reposición es entendido como uno de los medios de revisión en vía administrativa, como se lee en el artículo 213.1.b) de la Ley General Tributaria. Y es aquí, en relación al procedimiento de revisión, donde la Administración considera que no es posible que en dicha fase, superada la de gestión y liquidación tributaria, se pueda dar lugar a un periodo de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad.

Tal planteamiento sin embargo, no puede ser compartido por esta Sala que ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en 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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice: "el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite." Este último inciso -"a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite"- pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación - artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria -.

Por lo tanto asistía la razón a la parte recurrente en este caso para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición fuese valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo.

La conclusión a la que se llega es que si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse".

4. Como puede apreciarse, la jurisprudencia descarta con claridad la tesis sostenida en la sentencia de la Audiencia Nacional, pues entiende que no cabe entender -desde luego no con la contundencia expresada en la resolución que ahora analizamos- que no resulta posible aportar (en vía de reposición, de revisión económico-administrativa o judicial) nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada.

Tercero.

Respuesta a la primera cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

1. Con lo razonado en el fundamento anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la primera de las cuestiones que nos suscita la Sección Primera de esta Sala: consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

La respuesta expresada es, obvio es decirlo, resultado de la configuración legal del procedimiento económico-administrativo y de nuestra jurisprudencia (que ahora confirmamos) en relación con la extensión y límites de la revisión, tanto en sede económico-administrativa, como en vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" (artículo 7 de nuestro Código Civil).

Ahora bien, en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita.

2. La respuesta expresada es contraria a la tesis contenida en la sentencia recurrida, que niega en todo caso la posibilidad de alegar o probar en vía revisora cuando no se hizo, pudiendo haberlo hecho, en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Debemos, no obstante, dar respuesta, rebatiéndolos, a los dos razonamientos en los que la Sala de instancia hace descansar su decisión: el de la "inutilidad" del procedimiento de gestión y el de la alteración de la naturaleza jurídica del procedimiento de revisión.

Y es que, a nuestro juicio, con el criterio aquí expresado no se vacía de contenido el procedimiento de aplicación de los tributos, pues en el seno de este procedimiento será en el que naturalmente el contribuyente deberá justificar el derecho pretendido o alegar cuanto tenga por conveniente en defensa de ese derecho.

Ese contenido natural no puede ser obstáculo, sin embargo, para que el interesado pueda discutir con plenitud la decisión que en tal procedimiento se adopte con todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico le brinda, especialmente cuando -como sucede con la vía económico- administrativa- le son impuestos como presupuesto obligatorio para someter aquella decisión a la revisión de un juez.

Es más: la "inutilidad" a la que se refiere la sentencia sería predicable, si prosperase el criterio sostenido en la sentencia recurrida, no del procedimiento de aplicación de los tributos, sino de la vía de revisión económico-administrativa, que se convertiría en una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo y con unas limitadísimas facultades de control jurídico, lo que resultaría claramente contradictorio con la plenitud de las funciones revisoras que, a tenor de la ley y de la jurisprudencia, se otorga a los tribunales económico-administrativos.

3. Habría un argumento más que abonaría la tesis que aquí sostenemos y que deriva de la regulación legal del procedimiento de revisión económico-administrativo, de la que se desprende no solo su carácter obligatorio, sino su evidente aproximación al procedimiento judicial.

Si ello es así, esto es, si la vía revisora se configura como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales, habría que aplicar a tal procedimiento la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida."

Por tanto, la Sala Tercera del Tribunal Supremo proclama que el obligado tributario puede aportar en vía económico-administrativa nuevas pruebas en apoyo de sus pretensiones, salvo que la actitud del reclamante sea abusiva o maliciosa y así se constate con justificación en el expediente administrativo.

Pues bien, en este supuesto no consta acreditado que la entidad actora haya actuado de mala fe, lo que ni siquiera se invoca por el representante de la Administración, de manera que el TEAR está obligado a resolver la reclamación previo examen y valoración de todos los documentos aportados por la entidad reclamante con el escrito de alegaciones presentado en fecha 10 de octubre de 2013, y ello determina la estimación de la pretensión principal deducida en la demanda, siendo innecesario por ello el examen de la petición planteada con carácter subsidiario. Para dar debido cumplimiento a lo acordado, al no figurar en el expediente administrativo la indicada documentación, el TEAR deberá requerir a la sociedad actora para que proceda de nuevo a su presentación, a cuyo efecto le deberá conceder un plazo no inferior a diez días.

Octavo.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la Administración demandada, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima por todos los conceptos la suma de 2.000 euros más el IVA si resultara procedente.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad ROS MOTOR, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de octubre de 2016, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008/2009, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida por no ser ajustada a Derecho, con retroacción de las actuaciones a fin de que el TEAR resuelva tales reclamaciones previo examen y valoración de la documentación aportada por la reclamante con el escrito de alegaciones presentado en fecha 10 de octubre de 2013, a cuyo fin, no obrando esa documentación en el expediente, el TEAR deberá requerir a la actora para que proceda de nuevo a su presentación, concediéndole a tal fin un plazo no inferior a diez días. Se imponen las costas a la Administración, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93- 0063-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso- Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0063-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.