



Roj: **STS 3251/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3251**

Id Cendoj: **28079130022021100323**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/07/2021**

Nº de Recurso: **6012/2019**

Nº de Resolución: **1096/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 4904/2019,**  
**ATS 1501/2020,**  
**STS 3251/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.096/2021**

Fecha de sentencia: 27/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6012/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 6012/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1096/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **6012/2019** interpuesto por la entidad **SODECAR, S. L.**, representada por la procuradora de los Tribunales doña María José Rodríguez Teijeiro y asistida por el letrado don Javier Muñoz Zapatero contra la sentencia 697/2019, de 10 de julio (ES:TSJM:2019:4904), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Quinta), dictada en el recurso contencioso administrativo 312/2018, seguido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 30 de enero de 2018, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 28/26257/2014, interpuesta por la entidad recurrente contra liquidación provisional, A288501430602807 dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013, de la que resulta una cuota tributaria de 59.715,37 euros.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado don Ricardo Huesca Boadilla.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación: antecedentes administrativos y decisión judicial impugnada.**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Quinta) dictó sentencia 697/2019, de 10 de julio desestimatoria del recurso contencioso administrativo 312/2018, seguido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 30 de enero de 2018, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico administrativa 28/26257/2014, interpuesta por la entidad recurrente contra liquidación provisional A288501430602807, dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013, de la que resultaba una cuota tributaria de 59.715,37 euros.

Son antecedentes de la anterior sentencia impugnada, los siguientes:

1. Con fecha de 12 de junio de 2014, el Jefe de Sección de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) emitió un requerimiento por el que se dio inicio un procedimiento de comprobación limitada, en relación al 1T, 2T, 3T y 4T del IVA de 2013, del siguiente tenor literal:

*"En relación con las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio 2013, periodos 1T,2T,3T,4T, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:*

- Aporte copia de los Libros Registro de Facturas Emitidas y Recibidas del ejercicio 2013, **NECESARIAMENTE** en formato EXCEL, y que cumplan los requisitos establecidos en los arts. 63 y 64 RD 1624/1992 Reglamento del IVA.

- Aporte además copia de las facturas de adquisición de los vehículos Mercedes matrículas ....DYR y ....DFN .

-Aporte copia de las facturas recibidas de todos sus proveedores por las que se han deducido cuotas de IVA en este ejercicio.

- **IMPORTANTE:** Para agilizar la tramitación del expediente, el presente requerimiento es preferible que sea atendido a través de la Oficina Virtual de la AEAT en Internet.

El camino para presentar la contestación (junto con los ficheros adjuntos que se piden y cualquier otra información que sea necesario aportar) es el siguiente:

Sede Electrónica (Oficina Virtual) -> En "trámites destacados" pinchar la opción "Presentar documentación" relacionada con una notificación recibida de la AEAT

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.



*Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la notificación de una resolución que contenga las liquidaciones de cada uno de los periodos que proceda regularizar.*

*El alcance de este procedimiento se circunscribe a:*

*- Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar el derecho a la deducción de las facturas que se han requerido."*

2.- Con fecha de 2 de julio de 2014 la AEAT emitió un nuevo requerimiento en el que acordó:

*"Tras examinar la documentación aportada en atención a nuestro requerimiento, resulta que, tal como indica el art 136 de la Ley 58/2003 General Tributaria , las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, por tanto, se reitera el requerimiento para que aporte, al igual que ha aportado las dos facturas de adquisición de vehículos que fueron requeridas, el resto de las facturas.*

*Además, aporte copia de las facturas expedidas en este ejercicio".*

3. La actora contestó a ambos requerimientos indicando que las facturas se encontraban a disposición de la AEAT en sus oficinas. La entidad recurrente solo aportó los libros de facturas emitidas y recibidas del ejercicio 2013, pero no aportó ninguna factura emitida y solo aportó las dos facturas recibidas relativas a la adquisición de dos vehículos de la marca Mercedes, a pesar de haber sido requerido para ello por dos ocasiones.

4. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid dictó liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido relativo a los cuatro trimestres de IVA del ejercicio 2013.

5. La entidad recurrente interpuso reclamación económico-administrativa número 28-262757-2014 contra el Acuerdo de Liquidación, que fue desestimada por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de 30 de enero de 2018.

6. Contra la dictada resolución interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Quinta 5ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Madrid. En síntesis, la recurrente adujo en la demanda que, el procedimiento de comprobación limitada no era apto para comprobar toda la obligación tributaria, y, cuestionó que tuviera obligación legal de presentar las facturas en fotocopia a los órganos de gestión, no obstante, lo cual, procedió a su aportación en la vía judicial.

#### **SEGUNDO.- Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.**

1º. La sentencia impugnada (697/2019, de 10 de julio) contenía la siguiente parte dispositiva:

*"Que debemos desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo, interpuesto por SODECAR SL representado por la Procurador Dª Mª José Rodríguez Teijeiro, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha 30 de enero de 2018, en la reclamación económico administrativa 28/26257/2014, Resolución que confirmamos íntegramente, por ser conforme a derecho, con imposición de las costas procesales a la actora."*

2º. La sentencia comienza concretando el objeto del recurso, sintetizando en su Fundamento Jurídico Segundo las alegaciones de la entidad recurrente:

a) Que el procedimiento tributario utilizado es improcedente ya que dentro del ámbito del procedimiento de comprobación limitada se han efectuado actuaciones que corresponden al procedimiento de inspección, puesto que se ha examinado la contabilidad de la actora, que únicamente hubiera sido posible a través de un procedimiento de inspección; de ello deduce que no había obligación legal alguna de aportar las facturas requeridas por la administración en un procedimiento de comprobación limitada.

b) Que la liquidación provisional impugnada resultaba improcedente, tanto respecto del IVA devengado (al entenderse sin justificación alguna que el IVA repercutido debería de ser al tipo general del 21%), como respecto del IVA deducido, al prescindirse del valor probatorio de los libros registro de facturas, aportados. Y,

c) Que, al menos, debería haberse procedido a la deducción de las dos facturas correspondientes a la adquisición de dos vehículos automóviles ya que, al menos, debería de haberse aceptado la deducción del 50 %, tal como está regulado en relación al IVA.

3º. Para responder a la primera alegación (corrección del procedimiento de comprobación limitada), la sentencia de instancia reproduce el artículo 136 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como la doctrina contenida en la STS dictada en el recurso de casación 2954/2012, y la expresada en la de 28 de noviembre de 2011 ( RC 6329/2011).



A continuación, la sentencia deja constancia del contenido de los dos requerimientos llevados a cabo por la Administración tributaria, reproduciendo, en relación con las obligaciones empresariales en relación con el Libro de Facturas, el artículo 64 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA), tras lo que la sentencia obtiene la siguiente conclusión:

*"Si ponemos en relación la doctrina del Tribunal Supremo y los preceptos reproducidos con el supuesto que nos ocupa, vemos que en este caso lo que únicamente se solicita por la AEAT son las facturas que se corresponden con las anotaciones contenidas en los libros registro de facturas emitidas y recibidas, a efectos, únicamente, de constatar la realidad de las anotaciones reflejadas en ellos, con lo no puede hablarse de un examen de la contabilidad mercantil, ya que se trata del supuesto expresamente previsto en el art. 136.2 c) y del examen de libros exigidos por la normativa tributaria.*

*En el caso que nos ocupa se aportaron por la actora los libros de facturas emitidas y recibidas del ejercicio 2013, pero no se aportó por la recurrente ningún tipo de factura emitida y solo dos facturas recibidas, en relación a la adquisición de dos vehículos de la marca Mercedes en el ejercicio controvertido, a pesar de haber sido requerido para ello.*

*De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo no se puede apreciar que la recurrente haya sufrido ningún tipo de indefensión, ya que lo único que se desprende finalmente de la liquidación provisional es que la AEAT, ante la ausencia de justificación del IVA devengado y deducido y sin poder contrastar la realidad de los apuntes o datos que constaban en los citados libros de facturas recibidas y emitidas, entendió que el IVA repercutido debía ser al tipo general del 21 % y que no podía admitirse la deducción de cuotas soportadas de IVA en el ejercicio.*

*No se produjo en este caso examen de la contabilidad mercantil sino únicamente un intento de comprobar la realidad de los datos consignados en los libros registro de facturas emitidas y recibidas, actuación perfectamente válida dentro del procedimiento de comprobación limitada, según determina el Tribunal Supremo.*

*De hecho, ni tan siquiera hay examen de las facturas, ya que no se aportaron en el procedimiento tributario. De ahí que no haya sufrido tampoco, desde ese punto de vista, ninguna indefensión, tal como afirma el tribunal Supremo en la Sentencia, aludida más arriba, de 28 de noviembre de 2011 .*

*Por otra parte, esta Sala no puede ahora cotejar la realidad de las facturas aportadas en este recurso con los datos reflejados en los libros de facturas, ya que su función es revisora de la actuación administrativa y no le corresponde esa función, puesto que se requiere un previo examen por la Administración, que dio a la recurrente la posibilidad de aportarlas sin que lo hiciese, pese a ser requerida para ello en dos ocasiones, por lo que, ni puede pretender deducir cuotas de IVA en relación a facturas no aportadas, porque la carga de la prueba a la entidad actora correspondía, conforme al art. 105 LGT , ni puede pretender que en el IVA devengado sea otro que el tipo general del 21 %, aplicado por la administración, ya que de nuevo omitió la prueba que fuese aplicable otro diferente".*

**4º.** En relación con la cuestión concreto relativa a la deducción de las cuotas de IVA por la adquisición de dos vehículos, la sentencia de instancia reproduce el artículo. 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), llegando a la siguiente conclusión:

*"En cuanto a la prueba, debemos de acudir a la regla general contenida en el artículo 105.1 de la LGT , según la cual en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

*Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 105.1 LGT incumbe la carga de la prueba a la recurrente, correspondiéndole acreditar que el vehículo adquirido ha sido utilizado en los desplazamientos profesionales y no para desplazamientos particulares. Sin embargo el recurrente no ha acreditado, ni en el expediente administrativo ni en el presente recurso contencioso administrativo, que el referido vehículo se utilice de forma exclusiva para la actividad profesional.*

*En este sentido, no es la Administración la que debe presentar prueba en contrario de la presunción, sino que es la recurrente la que debe probar que se cumplan los requisitos para la aplicación de la presunción, olvidando la recurrente que es preciso acreditar en primer lugar que se ha producido una afectación total a la actividad profesional, circunstancia que no es justificada en modo alguno en el presente caso.*

*De ahí que, aunque con carácter general en el IVA cabe la deducción de un 50% en las cuotas soportadas, en relación a los vehículos automóviles, esta Sala ha determinado reiteradamente que una premisa para ello es la acreditación de que el vehículo está afecto a la actividad y dado que en este caso tampoco se acredita que los dos vehículos marca Mercedes adquiridos estuviesen afectos a su actividad económica, debe de rechazarse también este motivo de oposición, lo que, en definitiva, implica la integra desestimación del recurso y la confirmación de la resolución del TEAR."*

**TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad.

2. Igualmente, identifica como infringidos los siguientes artículos:

(i) Artículos 136 y 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT).

(ii) Artículos 142.1, 151.4 y 34.1 de la LGT, así como los artículos 164 y 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI).

(iii) Artículo 95.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), Y,

(iv) Artículo 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LRJCA).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo que discute y justifica que la cuestión que suscita el recurso tiene interés casacional objetivo, conforme los artículos 88.2.c) y 88.2.f), así como 88.3.a) y b) de la LRJCA, por cuanto la doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso; porque se sustenta la razón de decidir sobre interpretaciones sobre las que no existe jurisprudencia cuando menos en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil; porque concurre la presunción regulada en el artículo 88.3.b) de la LRJCA, y además, la sentencia de instancia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial; y, en fin porque la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales.

4. Mediante auto de 23 de septiembre de 2019, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

5. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 21 de febrero de 2020, acordando:

*" 1º) Admitir el recurso de casación RCA 6012/2019, preparado por el procurador don José María Rodríguez Teijeiro, en representación de SODECAR, S.L., contra la sentencia dictada el 10 de julio de 2019 por la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el Procedimiento Ordinario 312/2018 .*

*2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:*

*1) Determinar si, en una interpretación conjunta de los artículos 29 , 34.1.K y 96 de la LGT , conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución , el contribuyente tiene obligación -en el procedimiento de comprobación limitada- de aportar fotocopia de las facturas emitidas y recibidas o de cualquier otro documento, así como precisar el soporte en papel o informático en que debe efectuar la aportación a la administración.*

*2) Reafirmar, reforzar, aclarar o revisar la doctrina jurisprudencial existente sobre la posibilidad de presentar ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa -al amparo de lo dispuesto en el artículo 56 de artículo 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -aquellas pruebas que no se aportaron ante los órganos de gestión tributaria ni ante los Tribunales Económico-administrativos, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su valoración ulterior en vía judicial.*

*3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación :*

*3.1 Los artículos 29 , 34.1.k y 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .*

*3.2 Los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española .*

*3.3 El artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público .*

*3.4 El artículo 32 de la Ley 11/2007, de 22 de junio , de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.*



**3.5** El artículo 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

*Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA .*

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** *Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto."*

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

**1.** En el recurso de casación interpuesto —mediante escrito en el que se observan los requisitos legales—, expone la entidad recurrente que, por parte de la resolución del TEAR de la Comunidad Madrid, impugnada en la instancia, se procedió a la desestimación de la reclamación económico-administrativa en la que se hacía referencia al ámbito del procedimiento de comprobación limitada del IVA (como consecuencia de la solicitud de devolución por importe de 69.156 euros) y que concluiría con la aprobación de liquidación provisional por importe de 22.384,15 euros, aprobada por el Jefe de Sección de Grandes Empresas de la AEAT correspondiente al ejercicio de 2013; resolución del TEAR de la Comunidad de Madrid que confirmaría la sentencia de instancia impugnada que, en síntesis, denegaría la deducción de las cuotas del IVA soportadas en el citado ejercicio fiscal.

**2.** La primera cuestión planteada por la entidad recurrente hace referencia al ámbito —extensión y requisitos— del procedimiento de comprobación limitada, señalando la recurrente que la sentencia desenfoca el litigio y resuelve equivocadamente al denegar la deducción, ya que lo que se cuestionaba no era el derecho de la AEAT a examinar las facturas objeto del procedimiento de comprobación, sino, por el contrario, si la Administración puede exigir —y el contribuyente tiene la obligación de aportar— copia de todas las facturas emitidas y recibidas durante el ejercicio, y, además, en formato electrónico, aunque se conserven en formato papel.

La recurrente considera que la sentencia de instancia —confirmando la anterior actuación administrativa— no interpreta correctamente los límites legales establecidos por la LGT para el procedimiento de comprobación limitada (artículos 136 y siguientes), tanto desde una perspectiva material como formal:

a) Desde la perspectiva material, la recurrente recuerda el alcance establecido por la AEAT para el concreto procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa (contrastar que los datos que figuran en los libros registros han sido correctamente transcritos en las autoliquidaciones y, por otra parte, comprobar el derecho a la deducción de las facturas que le fueron requeridas), y confirma su actuación: aportación de los libros registros en formato y vía electrónica; aportación escaneadas de las dos facturas específicamente solicitadas correspondientes a la compra de dos vehículos; y puesta a disposición de la Administración tributaria de las demás facturas emitidas y recibidas. Considera la recurrente que era suficiente —a los efectos de la comprobación pretendida— con los datos que, sobre las facturas, figuraban en el Libro Registro, y añade que el denominado Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) no afectaba a la recurrente por estar previsto para grandes empresas. Entiende que en 2013 no resultaba posible exigir una ingente documentación, en soporte electrónico, cuando la empresa las conservaba en papel.

b) Desde una perspectiva instrumental la recurrente insiste en que en ningún momento ha existido negativa a la aportación de las facturas, habiéndose producido la negativa en relación con la aportación en formato digitalizado de las facturas conservadas en papel, sin que ello impida, por otra parte, la comprobación tributaria limitada, de conformidad con la interpretación que propugna de los preceptos considerados como infringidos (29, 34.1.K, y 96 de la LGT) —que se sitúan en el terreno de la posibilidad, no en el de la obligación— debe llevarse a cabo de conformidad con los artículos 9.3 y 103.1 de la CE que consagran los principios de interdicción de la arbitrariedad y eficacia, insistiendo en que son los libros registros digitalizados, y no las copias de las facturas, lo que permite y garantiza a la AEAT el tratamiento informático de los datos. Preceptos que completa con el 32 de la entonces vigente Ley 11/2007, de 17 de diciembre, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que confirma lo expuesto ( "*los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones ...*"), así como con el 97 de la LIVA. Todo ello, conduce a la recurrente a la conclusión de que "*no existe la obligación de transformar y remitir en formato digital documentos que se conservan en formato papel*". Y, en consecuencia, que se justifica, con la aplicación del último precepto, el derecho de la recurrente a la deducción y devolución del IVA soportado, que era el fondo del litigio planteado, por cuanto la recurrente se encontraba en posesión del documento o factura original en la que tal pretensión se basaba.



3. La segunda cuestión planteada hace referencia a la vulneración de las normas procesales relativas al derecho a la prueba. No existe duda, y así lo reconoce la sentencia de instancia, acerca de que recurrente sí aportó en la vía jurisdiccional los documentos (facturas) no aportados en la vía administrativa. La sentencia no examina la prueba aportada y ello conduce a la consecuencia de que, ante la carencia de prueba, no procede la devolución de las cuotas del IVA soportado. Esto es, según expresa la sentencia *"la Sala no puede cotejar ahora las facturas aportadas en el recurso con los datos reflejados en los libros ya que su función es revisora de la actuación administrativa"*. Tal actuación de la Sala lleva a la recurrente a considerar infringido el artículo 56 de la LRJCA, que ha sido interpretado por la Sala con reiteración —citando al respecto varias SSTs— y que impide dejar de valorar los elementos probatorios aportados a las actuaciones salvo en los casos de comportamiento abusivo del interesado, que la recurrente niega.

4. Por todo ello, la entidad recurrente concreta sus pretensiones en los siguientes términos:

*"Como conclusión a lo que se viene argumentando, se postula que se fije como jurisprudencia que en un procedimiento de comprobación limitada no existe la obligación de convertir y aportar en formato digital todas las facturas emitidas y recibidas cuando se conservan en papel. En consecuencia procede la anulación de la sentencia recurrida así como del acto administrativo de liquidación provisional que confirma por ser contrario a las normas reguladoras del procedimiento de comprobación limitada, ..."*

*Considerando, dentro de los términos en que aparece plantado el debate, que el acto administrativo recurrido es una liquidación provisional, dictada en un procedimiento de comprobación preferente, la estimación del recurso y la anulación de la liquidación por improcedente resuelve el litigio sin necesidad de que el Tribunal Supremo asuma la instancia y tampoco sea necesario la devolución de los autos al Tribunal de instancia para volver a juzgar conforme a la prueba admitida y no practicada.*

*Subsidiariamente, y solo para el supuesto de que no se considerasen infringidas las normas sobre el procedimiento de comprobación limitada, y sí las relativas a la segunda cuestión con interés casacional, procedería que se devuelvan los autos al Tribunal de instancia para reponer las actuaciones y la práctica de la prueba documental solicitada y aceptada y que ha sido denegada, salvo que la Sala considere que dispone de los suficientes elementos de juicio al obrar en los autos los originales de las facturas justificativas del fondo de la pretensión".*

5. En su escrito de oposición al recurso de casación, sostiene el Abogado del Estado que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y que procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación, debiendo fijarse la siguiente doctrina:

*"- El contribuyente está obligado en el procedimiento de comprobación limitada a aportar fotocopia de las facturas emitidas y recibidas, en cumplimiento de la exigencia establecida en favor de la Administración tributaria en el artículo 136.1.c) LGT/2004, siendo optativo, en la fecha del inicio de dicho procedimiento, presentarlas en formato papel o informático a la vista de las previsiones sobre el particular de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, aplicable ratione temporis.*

*- Si bien, es posible, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, presentar ante los tribunales de la jurisdicción contencioso administrativa, al amparo de lo dispuesto en el artículo 56.3 LJCA, aquellas pruebas que no se aportaron ante los órganos de gestión tributaria y ante los Tribunales Económico Administrativos, de acuerdo con esa misma doctrina, el comportamiento del interesado contrario a la buena fe o abusivo, puesto de manifiesto implícitamente en la resolución dictada en vía administrativa (lo que ha ocurrido en este caso) y la no aportación por tanto de la documentación exigida por imperativo legal ante los órganos de gestión, impide su valoración ulterior en vía judicial."*

A tal efecto argumenta, en síntesis, con razonamientos sobre los siguientes aspectos:

a) Rechaza la argumentación de la recurrente de conformidad con lo expresado en el auto de admisión del recurso de casación, pues lo discutido es si el contribuyente debía aportar las facturas en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, y si debía entregar una copia de las mismas o bastaba con ponerlas a disposición de la Administración en las oficinas de la empresa recurrente. Recuerda la representación estatal que la recurrente se limitó a aportar los libros de factura emitidas y recibidas en 2013, pero no aportó ninguna factura emitida y sólo dos de las recibidas, correspondientes a la compra de dos vehículos, siendo esta la circunstancia que impidió a la AEAT comprobar el tipo de exención o no sujeción aplicable a las operaciones que realizaba. Se insiste en que fue la ausencia de justificación del IVA devengado y deducido —al no poder contrastarse los apuntes de los Libros con las facturas— lo que dio lugar a que en la liquidación provisional se entendiera que el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido debía ser al tipo general del 21%, por lo que no resultaba posible la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio.



b) En segundo lugar la representación estatal insiste en el sentido y ámbito del procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con lo establecido en los artículos 136 a 140 de la LGT, insistiendo en la delimitación conceptual del artículo 136.1, que se refiere a todos los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, haciendo una especial referencia al apartado c) del precepto, que incluye los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, con excepción de la contabilidad mercantil, con especial referencia al examen de las facturas. Recuerda la actuación de la recurrente en contestación a los dos requerimientos de la AEAT, y la motivación de esta para su aportación con base en la imposibilidad de realizar comprobaciones fuera de las dependencias de la Administración, insistiendo en la detallada regulación de las obligaciones formales que se contempla en los diferentes apartados del artículo 29 de la LGT lo que le lleva a concluir en el sentido de que *"de dicho precepto resulta muy clara la obligación de llevar y conservar los libros registro correspondientes, la de conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con las obligaciones tributarias y la obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas, fluyendo con total normalidad la actuación administrativa en relación a estas obligaciones -ex artículo 136.2.c) LGT/2003 -"*. Insiste en que la normativa en vigor (Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo) habilita plenamente para la aportación de copias o fotocopias de las facturas exigidas por los requerimientos administrativos y que el obligado tributario tenía la obligación de conservar; obligación que se impulsa en la ahora vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas (LPAC), como antes hiciera la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, desarrollada por el Reglamento aprobado por Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, hasta su derogación por la citada LPAC, señalando, en consecuencia que *"en la fecha en que se practicó el requerimiento, junio de 2014, la aportación de documentos en papel o en formato electrónico por parte del obligado tributario era una opción disponible en manos del mismo, de la que podía hacer o no uso en función de sus capacidades y previa la comunicación oportuna a la Administración tributaria"*. Por todo ello, concluía sus razonamientos señalando: *"No puede decirse en absoluto, por tanto, que la aportación de la copia de esas facturas en estas diversas formas, siendo su número perfectamente razonable, al alcance de cualquier empresa, haya supuesto un gravamen de tal calibre, que haya perjudicado el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente- ex artículo 34 k) LGT/2003 -"*.

c) Por último, en tercer lugar, la representación estatal responde a la cuestión relativa a la posibilidad de aportación de pruebas en vía jurisdiccional cuando no se había realizado ante los órganos de gestión ni ante los Tribunales Económico Administrativos, de conformidad con lo establecido en el artículo 56.3 de la LRJCA, y con la obligación, o no, de proceder a su valoración. Considera que la actuación de la recurrente es una conducta abusiva y contraria a la buena fe por parte del obligado tributario, al haber alterando con su actuación el orden lógico de examen y toma en consideración en las labores de gestión previa, no pudiendo el contribuyente elegir a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor, donde se examinen los hechos que le convengan, pues ello entraría en el ámbito del abuso del derecho que proscribe el artículo 7.2 del CC.

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 12 de mayo de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 20 de julio 2021, en cuyo acto tuvo lugar su celebración, con el resultado que ahora se expresa.

**SEXTO.-** En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada. El procedimiento de gestión e comprobación limitada.**

Procede comenzar afirmando que la exposición de motivos de la LGT señaló: *"El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector"*.

La comprobación limitada está regulada en los artículos 136 a 140 LGT. Se trata de un procedimiento de gestión tributaria como señalan los artículos 117 y 123.e), y tiene por objeto la comprobación de los hechos, actos,





elementos, actividades, explotación y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria mediante los mecanismos enumerados en el artículo 136:

*"a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.*

*b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.*

*c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.*

*d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes".*

El origen de este procedimiento se encuentra en el de comprobación abreviado que se incluyó en la anterior Ley, tras la reforma operada por la Ley 25/1995. Merece la pena destacar que se trata de un procedimiento a caballo entre el de verificación y de inspección. Se diferencia del primero en cuanto a los medios a utilizar, que son más amplios en la comprobación. Por otro lado, en cuanto al objeto a comprobar, la verificación de datos se refiere a autoliquidaciones o declaraciones presentadas por los obligados tributarios, mientras la comprobación está más en conexión con las autoliquidaciones o declaraciones no presentadas.

Los artículos 136 y 139 de la LGT facultan a los órganos de gestión de la Agencia Tributaria, como hemos expresado, para llevar a cabo la comprobación de hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria y, en consecuencia, para llevar a cabo actuaciones encaminadas a tal comprobación, incluido el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, cualquier otro libro, registro o documento oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificantes de las operaciones incluidas en dichos, libros, registros o documentos, quedando excluido únicamente el examen de la contabilidad mercantil.

Desde una perspectiva jurisprudencia debemos destacar una consolidada línea jurisprudencial, iniciado por la STS de 12 de febrero de 2014 (RC 2984/2012), según la cual *"el procedimiento de comprobación limitada permite a los órganos de gestión ejercer su actuación de comprobación, mediante el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria e incluso de cualquier otro libro, registro y documento de carácter oficial con excepción únicamente de la contabilidad mercantil, así como de las facturas o documentos justificativos de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos"*.

Así lo hemos reiterado, más recientemente, en las SSTS 1612/2020, de 26 de noviembre (ES:TS:2020:4131, RC 1072/2019), 312/2021, de 4 de marzo (ES:TS:2021:839, RC 3906/2019) y 342/2021, de 11 de marzo (ES:TS:2021: 2022, RC 80/2019).

Si bien se observa, del examen de las normas concernidas, y citadas en el auto de admisión, se infiere que la LGT no limita el objeto del procedimiento al estar facultada la Agencia Tributaria para llevar a cabo la comprobación de hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. Lo único que limita el texto legal son las actuaciones que se pueden realizar para efectuar la comprobación a través de dicho procedimiento, pues declara que se pueden examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, así como cualquier otro libro, registro o documento oficial, y las facturas o documentos que sirvan de justificantes de las operaciones incluidas en dichos, libros, registros o documentos, excluyendo, eso sí, el examen de la contabilidad mercantil.

## **SEGUNDO.-Las cuestiones suscitadas y la doctrina de la Sala.**

A la vista del planteamiento de las partes, y a la vista del ámbito del procedimiento de comprobación limitada, que acabamos de exponer, nos vemos obligados, en este momento, a alterar el orden de las dos cuestiones suscitadas en el auto de admisión del recurso, debiendo responderse, en primer lugar, a la segunda de las cuestiones, dado su carácter estrictamente procesal, relacionada con la actuación —y respuesta— de la Sala de instancia en relación con la prueba aportada por la recurrente en el período probatorio.

Si se recuerda —y los términos de la cuestión son bastante expresivos— no es que determinemos o fijemos una nueva doctrina, pues los pronunciamientos del Tribunal Supremo son sobradamente conocidos en relación con el derecho a la prueba en vía jurisdiccional, ya que lo que se nos pide es *"[r]eafirmar, reforzar, aclarar o revisar la doctrina jurisprudencial existente"*. Y tal doctrina jurisprudencial existente en relación con el derecho a la prueba es, en el ámbito de lo concreto, responder a la cuestión concreta relativa a *"la posibilidad de presentar ante*



*los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa -al amparo de lo dispuesto en el artículo 56 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa - aquellas pruebas que no se aportaron ante los órganos de gestión tributaria ni ante los Tribunales Económico-administrativos, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su valoración ulterior en vía judicial".*

Si se examina con detalle y precisión el contenido de la cuestión suscitada, en realidad, lo que se nos plantea no es el derecho a la presentación, en vía jurisdiccional, de pruebas que no fueron presentadas en el procedimiento de gestión de comprobación limitada, ni tampoco en el procedimiento en el que se tramitó la posterior reclamación económico-administrativa; pues, si se repara, lo que se nos suscita es, partiendo de tal aportación, si el órgano jurisdiccional está obligado —siempre— a su examen y valoración, o sí, por el contrario, las circunstancias de tal ausencia de aportación, en la vías administrativas previas, puede ser una causa o motivo para no proceder a la valoración jurisdiccional.

La situación fáctica de la que partimos es, por tanto, si, en el recurso contencioso administrativo, el Tribunal está obligado a la valoración de un material probatorio que no fue aportado ni en el procedimiento de gestión de comprobación limitada, ni en la reclamación económico-administrativa seguida ante el Tribunal Económico Administrativo Regional, y que, por tanto, no pudo ser contrastado en el marco de estos procedimientos. Obviamente, los detalles concretos de cada caso tendrán su incidencia, pero hemos de acercarnos a lo que debiera considerarse una doctrina general.

En tal sentido, estamos obligados a ratificar y reforzar —de momento sin necesidad de matización alguna— la doctrina establecida por la Sala en la STS 684/2017, de 20 de abril (ES:TS:2017:1509, RCU 615/2016), en la que fue resuelto un recurso de casación de unificación de doctrina, y en la que, en realidad, se reproduce la anterior jurisprudencia de la sala contenida en la sentencias que en ella se citan:

*"La tesis de la Audiencia Nacional fue confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo que se aporta de contraste. En efecto este Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de junio de 2015 (recurso de casación 1936/2013 ) decía "El Abogado del Estado funda el motivo de casación en el siguiente razonamiento: "(...) la documentación no fue aportada durante la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución, sino una vez que el mismo había finalizado. Por lo tanto, la parte contraria no atendió el requerimiento que le fue dirigido para comprobar su derecho a la devolución del IVA, del ejercicio 2007. Razón por la que le fue denegada la misma; y no cabe admitir que, como con posterioridad aportó la documentación, ostenta el derecho a que le sea reconocido, porque de admitir esta interpretación, se dejaría en manos del contribuyente la tramitación del procedimiento administrativo, así como acreditar los requisitos para que le sea reconocido un derecho, cuando él lo estime oportuno, y no cuando la Administración le requiera para ello".*

*"Hemos expuesto el razonamiento del Abogado del Estado porque en él se contiene una tesis hace mucho tiempo superada, probablemente desde la Ley Jurisdiccional de 1956.*

*Esa tesis, la de que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración, obedece a la concepción revisora del proceso contencioso en el sentido más estricto. Es evidente que tal posición no puede ser hoy sostenida.*

*Lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo, sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado, lo que de raíz, priva de fundamentación a la argumentación del Abogado del Estado.*

*Avala la tesis de la recurrente la propia regulación que de la vía contencioso-administrativa hace la LJCA, pues es indudable que esta parte puede presentar con la demanda toda la documentación y prueba de la que disponga para acreditar su derecho, como dispone el artículo 56.3 de la UCA, y si esto es así en vía jurisdiccional, con más razón debe ser así cuando la documentación se aporta en sede de recurso de reposición ante la propia Administración gestora.*

*En este sentido la Sala no puede compartir la oposición que realiza la representación estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues el carácter revisor de la Jurisdicción sólo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones.*

*En efecto, este Tribunal Supremo ha dicho, en sentencia de 20 de junio de 2012 (cas. 3421/2010 ), que el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la*



*pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.*

*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 acompañaran 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 otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010 (cas. 9779/2004).*

*Por tanto, 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, llamando la atención de la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema."*

*Como se ve, 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.*

*(...) Corolario de todo lo expuesto es que resulta procedente la aportación de elementos de prueba en vía contenciosa cuando previamente no se había aportado documentación en sede del procedimiento administrativo de gestión".*

**TERCERO.-** Partiendo, pues, de la anterior doctrina ---y de la posibilidad de aportación probatoria expresada--- la cuestión, como hemos adelantado, deriva hacia la obligación ---o no--- de examinar siempre tal material probatorio; esto es, si se está en presencia de una obligación procesal absoluta, o si, por el contrario, pudieran concurrir circunstancias que sirvieran a la Sala para declinar la expresada obligación procesal.

Debemos, pues, partir de la proclamación constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, como un derecho fundamental, que ostentan "todas las personas", consistente en obtener una respuesta, razonada y motivada, de los jueces y tribunales, frente a las solicitudes por los mismos de sus respectivas pretensiones, en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.

En el supuesto de autos tal derecho no ha sido obtenido por la recurrente. La sentencia que revisamos sigue el siguiente hilo conductor:

a) Es correcta la utilización que se realiza por la Administración tributaria del procedimiento de gestión de comprobación limitada, porque (1) la solicitud de las facturas que se requieren a la recurrente se corresponden con las anotaciones contenidas en los libros registros de facturas emitidas y recibidas, (2) porque su ámbito de actuación se limita a la constatación de tales anotaciones, y (3) porque en el mismo procedimiento, en consecuencia, no se pretendía examinar la contabilidad mercantil, actuación proscrita por el artículo 136.2.c) de la LGT.

b) A continuación la Sala resalta la no aportación de las facturas emitidas por la recurrente en 2013 y sólo dos de las recibidas en el mismo ejercicio, pese a los requerimientos realizados por la AEAT al respecto.

c) Esta aportación se llevó a cabo por la recurrente en la vía jurisdiccional, dentro del período probatorio dispuesto por la Sala mediante resolución firme y fue una prueba declarada pertinente.

d) Sin embargo, y pese a tal admisión y pertinencia, la Sala declina su examen y valoración por cuanto ---según expresa la sentencia--- "esta Sala no puede ahora cotejar la realidad de las facturas aportadas en este recurso con los datos reflejados en los libros de facturas".



e) Para alcanzar tal conclusión la Sala de instancia utiliza la siguiente argumentación: Que la función de la Sala es *"revisora de la actuación administrativa y no le corresponde esa función, puesto que se requiere un previo examen por la Administración"*.

f) Se completa la argumentación con la constatación de que, en dos ocasiones, la recurrente fue requerida para la aportación de las facturas en el procedimiento de gestión, sin que lo llevara a efecto en tal momento, no tampoco en el curso de la reclamación económico-administrativa luego seguida.

**CUARTO.-** No podemos asumir la decisión de la Sala que ha conducido, pues ello implica una infracción del viejo principio del Derecho Romano *"non liquet"* que pretende impedir que un órgano jurisdiccional no responda a la cuestión controvertida suscitada por no encontrar solución para el caso, o bien por no haber norma directamente aplicable, quedando, pues, la pretensión imprejuizada.

La idea que late tras el expresado principio es la de que los ordenamientos jurídicos son completos y que cuentan con mecanismos de interpretación, así como con instrumentos suficientes de integración, en ausencia coyuntural de norma aplicable al caso. El principio romano está vigente en la mayoría de los ordenamientos jurídicos, y, por lo que a nuestro país respecta, el artículo 1.7 del Código Civil prescribe que *"[l]os Jueces y Tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido"*.

1. En respuesta a la argumentación del carácter revisor de la jurisdicción contenciosa administrativa la Exposición de Motivos de la vigente LRJCA, de una forma genérica, pone de manifiesto que, a la misma, *"respetando la tradición de conformidad con el artículo 106.1 de la Constitución, se le asigna el control de la potestad reglamentaria y de la legalidad de la actuación administrativa sujeta a Derecho Administrativo"*. Sin duda, en la amplitud del citado concepto *"actuación administrativa"*, se incluyen, como objetos del recurso jurisdiccional, desde los tradicionales acto y reglamento, hasta la inactividad y la vía de hecho de la Administración pública. Ello pudo conducir a afirmar que la nueva LRJCA terminaba, formalmente, con el tradicional planteamiento, que continuaba plasmado en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956 *"a pesar de lo que señalaba su Exposición de Motivos"*, y que configuraba al recurso contencioso-administrativo como un recurso al acto o contra el acto administrativo. Ello, irremisiblemente, exigía una previa actuación administrativa, concretada en un acto, para poder ejercitar contra el mismo *"al objeto de proceder a su revisión desde una exclusiva perspectiva de legalidad"* el recurso contencioso-administrativo, de carácter estrictamente jurisdiccional. Se estaba, pues, en presencia de una revisión jurisdiccional *"a posteriori"* de la actuación administrativa. El tránsito del proceso al acto, al proceso inter partes, lo da, decidida y conscientemente la anterior Ley de la Jurisdicción Contenciosa-administrativa de 27 de diciembre de 1956, que, en cuya Exposición de Motivos ya se expresa en los siguientes términos: *"se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo"*.

La vigente LRJCA, más que un proceso al acto, parecía configurar un recurso contencioso-administrativo en el que se ejercitan pretensiones frente a una genérica *"actuación de las Administraciones Públicas sujeta al Derecho Administrativo"* que abarca hasta la *"inactividad de la Administración"* y sus *"actuaciones materiales que constituyan vía de hecho"*. Por ello, se expresa en su Exposición de Motivos, que *"es necesario diferenciar las pretensiones que pueden deducirse en cada caso, pues es evidente que la diversidad de actuaciones y omisiones que pueden ser objeto del recurso no permiten seguir configurando éste como una acción procesal uniforme"*. En consecuencia, se confirmaba formalmente que la Jurisdicción Contencioso-administrativa es, por tanto, revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto, pero, teniendo en cuenta que el objeto del recurso contencioso-administrativo no es ya, en la LRJCA, el acto administrativo impugnado, sino precisamente las pretensiones que se formulan en relación con el mismo, pues el acto no es en sí mismo el objeto del recurso Contencioso-administrativo, sino, como precisa la Exposición de Motivos de la Ley, sólo el presupuesto de admisibilidad de la acción contencioso-administrativo.

En tal sentido debe recordarse que el nuevo texto legal, como no podía ser de otra forma, introducía un cambio fundamental en su artículo 1º.1, no refiriéndose ya a *"las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos de la Administración pública sujetos al Derecho administrativo"*, expresión que es sustituida por la de *"pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al Derecho administrativo"*, trasladándose al texto legal la más amplia expresión adoptada por el constituyente en el citado artículo 106.1. Esto es, se abandona por el legislador, como se ha expresado, el concepto clásico que se mantenía en la Ley de 1956: el acto administrativo, auténtico soporte objetivo, hasta la fecha, del orden jurisdiccional, juntamente con los reglamentos o disposiciones generales. En consecuencia, como en seguida podrá observarse, se produjo un trascendental cambio objetivo en la LRJCA de 1998, tanto desde una perspectiva cuantitativa como cualitativa, por cuanto no es que, simplemente, se ampliaran las definidas y delimitadas categorías residenciables ante el orden jurisdiccional, que ya figuraban en la Ley de 1956,



sino que, a la manera de nuevo sistema abierto, son contempladas por el legislador nuevas, no ya simples categorías jurídicas objetivas, sino auténticas situaciones fácticas o materiales, o simples pasividades de la Administración pública, que son contempladas por el nuevo legislador con entidad más que suficiente para alcanzar la categoría de susceptibles de control a través de los órganos y procedimientos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

2. Desde la perspectiva del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva debemos recordar —por todas STC 88/2021, de 19 de abril— que el Tribunal Constitucional ha declarado con reiteración que *"el derecho a la tutela judicial efectiva comprende el derecho de los litigantes a obtener de los jueces y tribunales una resolución motivada, fundada en Derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes, que también puede ser de inadmisión si concurre causa legal para ello y así se aprecia razonadamente por el órgano judicial ( SSTC 63/1999, de 26 de abril, FJ 2 , y 116/2001, de 21 de mayo , FJ 4, entre otras muchas). Asimismo, hemos dicho que la motivación de las resoluciones judiciales, aparte de venir impuesta en el art. 120.3 CE es una exigencia derivada del art. 24.1 CE con el fin de que se puedan conocer las razones de la decisión que aquellas contienen, posibilitando su control mediante el sistema de los recursos (por todas, SSTC 163/2000, de 12 de junio, FJ 3 , y 214/2000, de 18 de septiembre , FJ 4). También es doctrina reiterada la de que el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho, favorable o adversa, es garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos ( SSTC 112/1996, de 24 de junio, FJ 2 , y 87/2000, de 27 de marzo , FJ 6)"* (por todas, las SSTC 8/2021, de 25 de enero, FJ 3 , y 12/2021, de 25 de enero , FJ 3, como las más recientes). También ha declarado este tribunal que *"para valorar si la decisión judicial recurrida vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE , en su vertiente de derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, conviene recordar en primer término que, según es consolidada doctrina constitucional, el derecho reconocido en el art. 24.1 CE no garantiza la corrección jurídica de la interpretación y aplicación del Derecho llevada a cabo por los jueces y tribunales, pues no existe un pretendido derecho al acierto judicial en la selección, interpretación y aplicación de las normas, salvo que afecte al contenido de otros derechos constitucionales. Ahora bien, lo que, en todo caso, sí garantiza el art. 24.1 CE es el derecho a obtener de los órganos judiciales una resolución motivada, es decir, que contenga los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión y que la motivación esté fundada en Derecho, exigencia que no queda cumplida con la mera emisión de una declaración de voluntad en un sentido u otro, sino que debe ser consecuencia de una exégesis racional del ordenamiento jurídico y no fruto de la arbitrariedad (por todas, STC 142/2012, de 2 de julio , FJ 4). Pero también hemos declarado en multitud de ocasiones que una resolución judicial vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva cuando el razonamiento que la funda incurre en tal grado de arbitrariedad, irrazonabilidad o error que, por su evidencia y contenido, sean tan manifiestos y graves que para cualquier observador resulte patente que la resolución de hecho carece de toda motivación o razonamiento. En estos casos, ciertamente excepcionales, este tribunal incurriría en exceso de formalismo si admitiese como decisiones motivadas y razonadas aquellas que, a primera vista y sin necesidad de mayor esfuerzo intelectual y argumental, se comprueba que parten de premisas inexistentes o patentemente erróneas o siguen un desarrollo argumental que incurre en quiebras lógicas de tal magnitud que las conclusiones alcanzadas no pueden considerarse basadas en ninguna de las razones aducidas (por todas, SSTC 214/1999, de 29 de noviembre , y 133/2013, de 5 de junio , FJ 5, entre otras muchas)"* ( STC 46/2020, de 15 de junio , FJ 3)".

3. Y, por lo que a la valoración de la prueba se refiere, la STS 107/2019, de 30 de septiembre de 2019 —también por todas— ha señalado en, en relación con el derecho a la utilización de los medios de prueba ( art. 24.2 CE), lo siguiente:

*"Sobre el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el artículo 24.2 CE , existe ya una amplia y consolidada doctrina del Tribunal Constitucional, que se ha recapitulado, entre otras, en la STC 128/2017 , cuyo FJ 4 debemos dar aquí por reproducido, así como las demás sentencias allí citadas ( STC 174/2008, de 22 de diciembre , FJ 2, y SSTC 26/2000, de 31 de enero, FJ 2 ; 165/2001, de 16 de julio, FJ 2 ; 133/2003, de 30 de junio, FJ 3 ; 129/2005, de 23 de mayo, FJ 3 ; 244/2005, de 10 de octubre, FJ 5 ; 308/2005, de 12 de diciembre, FJ 4 , y 42/2007, de 26 de febrero , FJ 4). Resumidamente, de acuerdo con esta doctrina, para que se produzca la lesión de ese derecho se requiere que la prueba no admitida o no practicada, se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos, y siempre y cuando se trate de una prueba pertinente, correspondiendo al órgano judicial su apreciación. La denegación de las pruebas propuestas ha de ser motivada por los órganos judiciales, pudiendo vulnerarse el derecho fundamental cuando se inadmitan pruebas relevantes para la resolución final del litigio sin motivación o con motivación insuficiente, o bien cuando dicha inadmisión sea el resultado de una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable. La garantía constitucional del artículo 24.2 CE no cubre cualquier irregularidad u omisión procesal, sino únicamente aquellos casos en los que la prueba sea decisiva en términos de defensa, siendo una carga del recurrente el demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; así como la argumentación de la incidencia que la admisión y práctica de la prueba podría haber*



tenido en la estimación de sus pretensiones. Específicamente, el artículo 24 CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar".

**QUINTO.-** Pues bien, desde la anterior perspectiva jurisdiccional es desde la que no podemos aceptar la argumentación de la Sala de instancia, con base, fundamentalmente, en el carácter revisor de esta jurisdicción, debiendo destacarse dos circunstancias esenciales en el supuesto de autos:

1. Debe destacarse que la diferencia esencial en el procedimiento de gestión de comprobación limitada fue el relativo a la aportación de las facturas requeridas con la finalidad de la constatación expresada. Y, si bien se observa, la realidad es no se produjo una negativa expresa de la recurrente a su aportación, ni siquiera un silencio por su parte frente al doble requerimiento administrativo. Lo que, realmente, se produjo fue una discrepancia acerca de la forma de cumplir con los expresados requerimientos. La recurrente las puso a la disposición de la Administración actuante en la sede empresarial y la Administración entendió que en procedimiento de comprobación limitada ello no resultaba posible, continuando la discrepancia acerca de sí, en su caso, la aportación debía llevarse a cabo mediante la aportación de las mismas facturas, mediante su fotocopia, mediante su escaneo, o, en fin, mediante su digitalización. Pero lo cierto es que esta discrepancia se produjo.

2. Por otra parte, ya en vía jurisdiccional, lo cierto es que la recurrente opta, entonces, por la primera de las posibilidades reseñadas y procede a la aportación de las propias facturas, obteniendo de la Sala de instancia la respuesta de su admisión como medio de prueba válidos y adecuado a la pretensión articulada.

Ante tal circunstancia, la respuesta de la Sala, como ya hemos anticipado, no es aceptable, por cuanto ni se dan razones para discernir la discrepancia de las partes en cuanto a la obligación y modo de aportación de las facturas, ni se procede a la valoración de la prueba aportada, una vez declarada pertinente.

Tales circunstancias, por otra parte, nos impiden apreciar la existencia de ausencia de lealtad procesal por parte de la recurrente o la existencia de vulneración de abuso alguno procesal. La Sala de instancia contaba con instrumentos suficientes para realizar un pronunciamiento al respecto, respetando el expresado derecho a la tutela judicial efectiva en la perspectiva de la valoración probatoria. No decimos que, siempre, y en todo caso, la valoración probatoria no pudiera modularse desde la perspectiva de la proporcionalidad y buena administración, pues lo que decimos es que la discrepancia sobre la obligación, el modo y forma de la aportación de las facturas requeridas y la admisión de la prueba aportada impedían, en el supuesto de autos, una respuesta como la expuesta por la Sala de instancia.

**SEXO.- Doctrina de la Sala en relación con la valoración probatoria.**

En respuesta a la segunda de las cuestiones planteadas por el auto de admisión del recurso de casación debemos ratificar la doctrina contenida en la STS 684/2017, de 20 de abril, en el sentido de que **"cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión"**.

La admisión de la prueba obliga a la Sala a dar una respuesta razonada y motivada respecto de la valoración de la prueba aportada y declarada pertinente sin que puede denegarse tal respuesta con base en el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa administrativa.

Ello nos impide responder a la primera de las cuestiones planteadas en el auto de admisión en cuanto la discrepancia sobre la obligación, el modo y forma de la aportación de las facturas, que deberá ser resuelta, en el supuesto de autos, por la Sala de instancia, de conformidad con los principios de proporcionalidad, buena administración, lealtad procesal y proscripción del abuso del derecho, tras la motivación de las circunstancias concretas del caso.

**SÉPTIMO.- La solución del caso concreto.**

Por los razonamientos expuestos, debe estimarse el presente recurso de casación, declarando vulnerado el derecho fundamental de la recurrente a la tutela judicial efectiva en su versión del derecho a la valoración de la prueba ( artículo 24.1 CE), por no valorarse la prueba documental aportada conforme a las reglas de la sana crítica.

La estimación del recurso de casación conduce a anular la sentencia recurrida y a retrotraer las actuaciones, a fin de que sea la Sala de quien se pronuncie, de forma respetuosa con el derecho fundamental citado.

De conformidad con la anterior doctrina es procedente que declaremos haber lugar al recurso de casación, casando y anulando la sentencia de instancia y declarando la retroacción de actuaciones al objeto de que por la Sala de instancia se resuelva de conformidad con la doctrina expuesta.

**OCTAVO.-** Pronunciamiento sobre costas.



No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**VISTOS** los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**1º.** Fijar como como criterios interpretativos del artículo 56.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la jurisdicción contenciosa administrativa, la que se expresa en el Fundamento Jurídico Sexto de la presente sentencia.

**2º.** Haber lugar al recurso de casación **6012/2019** interpuesto por la entidad **SODECAR, S. L.**, contra la sentencia 697/2019, de 10 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Quinta), dictada en el recurso contencioso administrativo 312/2018, seguido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 30 de enero de 2018.

**3º.** Casar y anular la citada sentencia.

**4º.** Retrotraer las actuaciones, con remisión de las mismas a la Sala de instancia, para que, con libertad de criterio, proceda al análisis de la prueba aportada por la entidad recurrente, resolviendo en consecuencia sobre la legalidad de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 30 de enero de 2018, desestimatoria de la reclamación económico administrativa 28/26257/2014, interpuesta por la entidad recurrente contra liquidación provisional, A288501430602807 dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2013.

**5º.** No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.