



Roj: **STS 667/2019 - ECLI:ES:TS:2019:667**

Id Cendoj: **28079130022019100049**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/02/2019**

Nº de Recurso: **1985/2017**

Nº de Resolución: **228/2019**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Andalucía, 25-07-2013,**
STSJ AND 43/2017,
ATS 8000/2017,
STS 667/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 228/2019

Fecha de sentencia: 21/02/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1985/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. ANDALUCÍA CON/AD SEC. 3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1985/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 228/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente



D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 21 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1985/2017**, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Gerardo Martínez Ortiz de la Tabla, en nombre y representación de don Lázaro y de doña Gabriela , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Sevilla) de fecha 18 de enero de 2017 (ES:TSJAND:2017:43), dictada en el recurso núm. 506/2013, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"] de 25 de julio de 2013, que desestimó la reclamación núm. NUM000 instada contra varias liquidaciones y sanciones practicadas e impuestas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la A.E.A.T, sede de Jerez de la Frontera, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] de los ejercicios 2005 y 2006. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación, hechos del litigio y resolución del TEARA.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 18 de enero de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, desestimatoria del recurso núm. 506/2013 .

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el IRPF, ejercicios 2005 y 2006, de doña Gabriela y don Lázaro se iniciaron mediante comunicación que les fue notificada el día 23 de enero de 2008. Consta que ambos cónyuges figuran dados de alta en el IAE en el epígrafe 652.1 "farmacias", ejerciendo dicha actividad doña Gabriela en Jerez de la Frontera y don Lázaro en Cádiz.

Figura, asimismo, que en el curso de las actuaciones se exhibieron a la Inspección los libros contables correspondientes a la actividad económica desarrollada por don Lázaro , así como los Libros-Registros de ventas e ingresos y de compras y gastos de doña Gabriela , los cuales han permitido determinar los rendimientos obtenidos por la misma en estimación directa. Y que, en diligencia de 5 de marzo de 2009, se entregó por parte de la Inspección a los contribuyentes documentos donde se desglosaba el importe total de los ingresos obtenidos por estos en las distintas cuentas bancarias de que eran titulares en los ejercicios objeto de comprobación, así como el movimiento mínimo habido en la caja de cada Farmacia. La determinación del movimiento de caja se efectuó por la Inspección en función de las salidas reales comprobadas de dinero efectivo habidas en cada ejercicio.

b) Las actas, que fueron firmadas en disconformidad, se suscribieron el 30 de junio de 2009, sin que frente a las mismas los obligados tributarios formularan alegaciones. El 28 de agosto siguiente, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Andalucía, Delegación de Jerez de la Frontera, dictó acuerdos de liquidación, que fueron notificados el 19 de octubre de 2009, por el concepto de IRPF, ejercicios 2005 y 2006, a don Lázaro y doña Gabriela , por importes de 83.255,10 euros (declaración conjunta de 2005), y 30.555,03 euros y 35.251,65 euros, respectivamente, por el ejercicio 2006; así como acuerdos de imposición de sanciones de 27.183,88 euros y 12.079,30 euros por el ejercicio 2005, y 15.106,54 € y 17.435,42 euros por el ejercicio de 2006, también respectivamente, por la comisión de infracciones tributarias por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria.



c) No conformes con las liquidaciones ni con las sanciones, donña Gabriela y don Lázaro , mediante escrito de presentado el 12 de noviembre de 2009, interpusieron reclamación económico-administrativa, esgrimiendo la existencia de duplicidades y la incorrecta determinación de los saldos de ciertas cuentas bancarias.

3. En resolución de 25 de julio de 2013, el TEARA desestimó la reclamación formulada, por lo que en este proceso interesa, con el argumento que a continuación reproducimos:

"QUINTO.- (...)

En definitiva, teniendo en cuenta las normas sobre distribución de la carga de la prueba a que se ha hecho referencia, este Tribunal considera que la Inspección de los Tributos realizó las actuaciones probatorias suficientes para acreditar lo que le correspondía, y en realidad lo único que podía, esto es, que los ingresos en las cuentas bancarias de los obligados tributarios eran notoriamente superiores al importe total de los ingresos declarados por ambos, concretando tal diferencia tras el examen de las cuentas, y que presumiblemente la diferencia sólo podía proceder de las actividades empresariales de éstos -Oficinas de farmacia-. Todo ello conduce a este Tribunal a la convicción de que efectivamente existieron ingresos de las actividades que no fueron incluidos a la hora de determinar el rendimiento neto de éstas.

En cuanto a la exacta cuantificación y su motivación, considera este Tribunal que lo que recogen las actas es suficientemente claro y motivado. Los interesados que no presentaron alegaciones a las propuestas formuladas en las actas, en este procedimiento tratan de combatir la cuantificación esgrimiendo que existen duplicidades, saldos incorrectos de determinadas cuentas (bancofar, farmacuenta, ...). Podríamos convenir con ellos que, cuando los fue comunicado el trámite de audiencia y, dado que en la comparecencia del tal día se efectuaron determinadas manifestaciones, podrían no saber con exactitud los ajustes que se iban a llevar a cabo; ahora bien, en las actas formalizadas se hacen constar detallada y pormenorizadamente los referidos ajustes; la Inspección motiva de forma más que suficiente de donde extrae la cifra de los ingresos no declarados y, frente a ello, en el trámite concedido ninguna alegación formularon.

El Tribunal Económico-Administrativo Central en varias de sus resoluciones entre las que cabe citar las de 11 de octubre de 2011 (RG 5532/2009) y las de 16 de febrero de 2012 (00/3206/10 y 00/2571/10), de forma reiterada, estableció lo siguiente:

"El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual "no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho". Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7,2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho precepto tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela Judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992 , esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponerlos o estar en condiciones de disponerlos a lo largo del procedimiento inspector, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición. Deberá, asimismo, examinarse si la documentación aportada en sede de reposición puede ser suficiente para que el órgano que debe resolver el recurso, que es el mismo que dictó el acuerdo objeto del mismo, pueda, a la vista de lo aportado, dictar nuevo acuerdo sin necesidad de nuevos documentos, alegaciones o aclaraciones."

Pues bien, las alegaciones que ahora vierten los interesados sobre la cuantificación concreta de los ingresos que les imputa la Inspección como no declarados, debió formularlas en el seno del procedimiento de inspector (sic) instruido, en concreto, tras la formalización de las correspondientes actas a fin de que el órgano competente para ello pudiera llevar a cabo las comprobaciones oportunas, acogiendo o no -en función de esta comprobación-, los motivos de oposición vertidos"

SEGUNDO. La sentencia de instancia.



1. Frente a la citada resolución del TEARA, doña Gabriela y don Lázaro interpusieron recurso contencioso-administrativo ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, en la que, confirmando las liquidaciones y sanciones impugnadas, ratifica, en esencia, el criterio del TEARA.

Razona la sentencia, en relación con la cuestión que se debate en este proceso, literalmente lo que a continuación reproducimos:

"Tercero.- En el presente supuesto, ahora, los demandantes vuelven a reiterar las alegaciones que hicieron ante el TEARA, donde fueron rechazadas por extemporáneas.

Los propios demandantes admiten, paladinamente, que las actas de la inspección se firmaron el 30-6-09 (actas que contenían ya una propuesta de liquidación), optando por no combatir dichas actas, por lo que no plantearon alegación alguna. Que, igualmente, los acuerdos de liquidación les fueron notificados en 16-10-09 (así como, que, en igual fecha, les fueron notificados los acuerdos sancionadores), planteando ya, directamente, la reclamación económico-administrativa ante el TEARA.

Pues bien, como ya expusimos en sentencias de esta misma Sala y Sección de fechas 29-10-15 (rec. 56/13) y 30-6-16 (136/13), con razón no se han tenido en cuenta por el TEARA las alegaciones efectuadas, pues debieron serlo en el procedimiento de comprobación frente a las actas de la inspección. Y es que, claramente, el artículo 112 párrafo segundo de la LRJAP 30/1992 indica expresamente "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".

Este es el supuesto, en el que las alegaciones y las pruebas debieron presentarse constante el procedimiento de comprobación, una vez que tuvieron conocimiento de las actas, pero, en lugar de ello, se presentan durante la posterior fase de revisión de [o] resuelto, ya ante el TEARA, ya ante este Tribunal Jurisdiccional.

Ciertamente con la interposición de los recursos administrativos y en el contencioso administrativo se pueden realizar alegaciones y aportar pruebas (en el presente supuesto ni siquiera se ha solicitado el recibimiento a prueba en el presente procedimiento contencioso), pero solo aquellas que tiendan a acreditar hechos controvertidos que hayan sido previamente alegados. Lo que no es dable es dejar pasar por voluntad propia la fase de comprobación, que es cuando deben alegarse y acreditarse los hechos que tiendan a desvirtuar los que presuntamente esgrime la administración tributaria para practicar la liquidación superior, y aportar la batería de alegaciones y posibles pruebas pasada ya la fase de decisión. No puede ser que el contribuyente elija a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor, donde se examinen los hechos que le convengan, lo que entraría de lleno en el abuso del derecho que proscribe el art. 7.2 del Código Civil.

Ahora la reiteración de los motivos sin desvirtuar las detalladas explicaciones de las actas de la inspección y de las liquidaciones practicadas, que vuelve a reproducir el TEARA, y que esta Sala hace suyas, no pueden llevar a la Sala a modificar la resolución combatida. La Administración Tributaria ha acreditado el origen de las liquidaciones que practica, mientras que los demandantes no las desvirtúan, es decir, no acreditan los hechos constitutivos del derecho que alegan (art. 105.1), ni ponen de manifiesto error alguno de la Administración, limitándose a repetir las alegaciones que debieron ser hechas contra las actas de la inspección, para que pudieran haber sido tenidas en cuenta por esta última.

Si el acto se ajusta a derecho, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado".

2. En resumen, la Sala de instancia hace suya la tesis del TEARA y niega a los administrados la posibilidad de alegar en vía económico-administrativa aquellos motivos que debieron exponer ante el órgano de inspección para que éste los pudiera tener en cuenta al regularizar su situación tributaria, todo ello con fundamentos en el artículo 112, párrafo 2º, de la Ley 30/1992, así como en el artículo 7.2 del Código Civil, pues si se admitiera tal posibilidad se incurriría en abuso del derecho.

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Don Lázaro y doña Gabriela prepararon recurso de casación mediante escrito de 9 de marzo de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal de los recurrentes identificó como normas y jurisprudencia infringidas por la sentencia impugnada: (i) el artículo 239.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) el artículo 112.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJPAC"]; el artículo 56.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2013 (casación 3846/2010; ES:TS:2013:464), 20 de junio de 2012 (casación 3421/2010; ES:TS:2012:5502), 15 de junio de 2002 (casación 2465/1997; ES:TS:2002:4396), 25 de



septiembre de 2000 (casación 7857/1994; ES:TS:2000:6712) y 21 de febrero de 2000 (casación 3810/1995; ES:TS:2000:6184); y (iv) el artículo 7.2 del Código Civil , aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 (BOE de 25 de julio).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 28 de marzo de 2017, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 12 de julio de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2, letra c), del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción que Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés consiste en determinar:

"Si los tribunales económico-administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas por los administrados, con independencia de que tales cuestiones hayan sido o no previamente planteadas por éstos ante los órganos de la inspección de los tributos, fijando, en su caso, las circunstancias en que esa falta de argumentación impide su formulación ulterior en sede económico-administrativa".

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 239.2 LGT , en relación con los artículos 112.1 LRJPAC [actual artículo 118.1, párrafo 2º, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común] y 56.1 LJCA .

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1 . La representación procesal de don Lázaro y doña Gabriela interpuso el recurso de casación mediante escrito de 17 de octubre de 2017, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza por identificar como normas infringidas por la sentencia impugnada los artículos 239.2 LGT, 112.1 LRJPAC (actual 118.1 párrafo 2º, de la Ley 39/2015) y 56.1 LJCA , para seguidamente explicar los motivos por los que no se hicieron alegaciones ante la Inspección.

2. A este respecto, se dice (i) que en "el curso del procedimiento inspector los interesados aportaron un amplio bagaje probatorio" y "replicaron los criterios de determinación de las bases impositivas empleadas por la Inspección"; (ii) que en comparecencia de 4 de junio de 2009, "con anterioridad al trámite de audiencia previo a la firma de las actas, los interesados formularon una amplia y crucial serie de objeciones a los cálculos inspectores, pese a lo cual, sin obtener respuesta a las cuestiones planteadas, en ese mismo instante les fue comunicado el trámite de audiencia del expediente, siendo citados para la firma de las actas"; (iii) que mediante escrito formulado en dicho trámite, de fecha 22 de junio de 2009, los recurrentes advirtieron "de la aportación de "documentación relevante" a efectos de la eventual regularización y de la necesidad de que la [A]dministración pusiera en conocimiento de los interesados la valoración que dicha información merecía al actuario en orden a la práctica de una eventual liquidación, so pena de vaciar de contenido el trámite de audiencia previo a la firma de las actas"; (iv) que pese "a la expresa petición formulada, comparecidos los interesados en la fecha requerida, la [A]dministración extendió las correspondientes actas que [su]s mandantes procedieron sin más a firmar en disconformidad"; (v) que los interesados, "vista la actitud de la Inspección, optaron, legítimamente, por no combatir las actas, sometiendo a la consideración de los tribunales -económico-administrativo y, en su caso, jurisdiccionales- la procedencia de las liquidaciones que de dichas actas resultasen"; (vi) que a tal fin interpusieron reclamación económico-administrativa, en cuyo trámite de alegaciones "los reclamantes expusieron los motivos por los que consideraban erróneos los cálculos aritméticos efectuados por la [I]nspección para la determinación de la renta sujeta a tributación", errores denunciados que "no fueron acreditados mediante documentos o pruebas aportadas al TEARA, sino que -se afirma- resultan de los propios datos obrantes en el expediente, e incluso del propio texto de las actas", razón por la cual los reclamantes "no acompañaron documento alguno a su escrito de alegaciones en vía económico-administrativa, ni solicitaron la práctica de prueba documental alguna para apoyar sus argumentaciones"; y, en fin, (vii) que "el tribunal administrativo no analizó los defectos planteados por los interesados considerando inatacables los cálculos inspectores, basándose en que los interesados no formularon alegaciones contra las actas" (págs. 2-3).

3. A continuación los recurrentes argumentan sobre la infracción del artículo 239.2 LGT , para lo cual, tras reproducir el precepto, denuncian que el TEARA "declinó entrar en el análisis de una gran parte de los argumentos expuestos" en "el trámite de alegaciones, considerando inatacables los cálculos inspectores, basándose en que los interesados no formularon alegaciones contra las actas" (pág. 4). Y después de recordar que la sentencia impugnada confirma ese criterio, se aduce que es clara la infracción del artículo 239.2 LGT , pues "este precepto no permite que en la vía económico administrativa el Tribunal pueda restringir las cuestiones a debatir a las ya planteadas en la vía administrativa, como equivocadamente sostiene el TEARA y el TSJA"; es más -se dice-, "las normas que regulan el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no sólo no limitan las cuestiones a debatir sino que permiten la aportación de acervo probatorio no obrante en el expediente, pues tanto el artículo 236 de la LGT , que regula el procedimiento de las



reclamaciones económico-administrativas abreviadas, como el 246 de la LGT, que regula la tramitación de las reclamaciones por el procedimiento ordinario, contemplan de forma expresa la posibilidad de acompañar a los escritos de alegaciones de los interesados "las pruebas oportunas" para acreditar el derecho deducido de su pretensión". Así pues, los tribunales económico-administrativos "no solo quedan obligados a resolver todas las cuestiones que se planteen en la reclamación sin limitación alguna sino que, a mayor abundamiento, están facultados para decidir sobre cuestiones que no hayan sido planteadas por los interesados pero que se deduzcan del contenido del expediente administrativo" (pág. 5).

Además, se argumenta que lo anterior "es coherente con uno de los objetivos institucionales de los tribunales económico-administrativos, la reducción de la litigiosidad contencioso-administrativa", así como "con la obligatoriedad de acudir a vía económico-administrativa con carácter previo al acceso a esta jurisdicción, vía que podría resultar un tránsito estéril si se desconoce lo dispuesto en el artículo 239.2 de la LGT ". Por otro lado, admitir la tesis del TEARA y de la sentencia impugnada equivaldría "a establecer una preclusión de los motivos que resultan oponibles en vía de revisión administrativa, por referencia a aquellos que hayan sido formulados en el procedimiento de comprobación", postulación que "resulta insostenible e incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva de unos contribuyentes que no están obligados a comparecer ante los órganos de inspección asistidos de abogado o asesor técnico, contribuyentes que, de confirmarse la doctrina de la sentencia cuya casación se pretende, verían cercenado su derecho a la defensa en los procedimientos de revisión" (pág. 6).

Por otro lado, si la no formulación de alegaciones a la propuesta de liquidación supone, como pretenden el TEARA y la Sala de instancia, "una verdadera renuncia de los contribuyentes al pleno acceso a los procedimiento[s] de revisión administrativa, resultaría imperativo que dicha circunstancia se pusiera en conocimiento del obligado tributario al inicio del procedimiento inspector", en virtud del artículo 34.1.n.º LGT , "de modo que la ausencia de dicha advertencia permitiría apreciar un defecto procedimental invalidante de los acuerdos de liquidación dictados en ausencia de un requisito formal causante de indefensión" (pág. 6).

4. A continuación los recurrentes argumentan porqué "no es posible limitar el derecho a la defensa de los reclamantes en vía económico-administrativa como consecuencia de la aplicación extensiva de lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley 30/1992 a los procedimientos de revisión en materia tributaria" (pág. 7).

A tal efecto, se subraya que debe tenerse en cuenta que la Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC establece que los procedimientos de revisión en materia tributaria se regirán por la LGT , así como que sólo "en defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley"; y que su apartado segundo dispone 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".

Entienden los recurrentes que los procedimientos de revisión en materia tributaria se encuentran pródigamente regulados en LGT y en sus normas de desarrollo, "de forma que no cabe apreciar el necesario "defecto de norma" que habilite a acudir a la norma supletoria". En particular, destacan que el legislador ha dedicado el Título V de la LGT en su integridad a la regulación de los procedimientos de revisión administrativa de los actos de naturaleza tributaria, Título V que ha sido, a su vez, objeto de específico desarrollo normativo mediante el RD 520/2005. La normativa tributaria, pues, a su juicio, "contiene una completa regulación de los procedimientos de revisión que no necesita ser colmada, en virtud del principio de supletoriedad, por ninguna norma de procedimiento administrativo común" (pág 8).

Y menos aún cabe admitir, según los recurrentes, la aplicación extensiva del artículo 112 LRJPAC al procedimiento de revisión administrativa de actos de naturaleza tributaria, "a la vista de que no existe en la normativa tributaria ningún precepto que limite la posibilidad de defensa en vía revisora ni que restrinja la legítima oposición a un acto de liquidación a lo alegado en el procedimiento de comprobación o inspección". Antes al contrario, los artículos 223.4 y 239.2 de la LGT establecen que los órganos competentes para la resolución de los respectivos procedimientos de revisión resolverán "todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso"; y los artículos 236 y 246 de la LGT permiten la aportación de pruebas en el trámite de audiencia de las reclamaciones económico-administrativas, de igual modo que el artículo 23 del Real Decreto 520/2015 prevé que en el recurso de reposición se acompañen "los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite" (págs. 8-9).

Se sostiene, asimismo, en este punto, que si se entendiera que el artículo 112 LRJPAC contiene una limitación susceptible de ser aplicada a los procedimientos de revisión en materia tributaria, debe tenerse en cuenta que dicho precepto se incardina en el título VII de la citada Ley , que se denomina "De la revisión de los actos en vía administrativa", "por lo que, de existir, la limitación a la aportación de alegaciones quedaría constreñida - en el peor de los casos- a los recursos susceptibles de ser planteados en vía administrativa" (pág. 9).



Además, se pone de relieve que aunque los pronunciamientos que defienden la aplicación del artículo 112 LRJPAC a los procedimientos tributarios, y la propia sentencia cuya casación se pretende, vinculan este precepto con el abuso de derecho a que se refiere el artículo 7.2 CC, tal abuso de derecho no sería posible apreciarlo en el asunto de autos por dos razones: en primer lugar, porque ni la Inspección de los tributos, ni el Tribunal Económico-Administrativo ni el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía "han podido constatar una conducta pasiva de los interesados en el curso de la comprobación inspectora" (pág. 9); y, en segundo lugar, porque los "interesados aportaron todos los medios de prueba en que basan su defensa durante la tramitación del procedimiento inspector, por lo que en orden a la resolución de las vías económico-administrativa y contencioso-administrativa no fue necesario aportar prueba o documento alguno o siquiera alegar hecho alguno distinto a los que tuvo en cuenta la Dependencia de Inspección para dictar los acuerdos impugnados" (pág. 10).

5. Seguidamente, los recurrentes alegan que la sentencia impugnada infringe el artículo 56.1 LJCA porque, haciendo omisión del contenido de dicho precepto, la Sala de instancia "prescinde de entrar en los motivos de impugnación de las concretas operaciones de determinación de la renta sujeta a tributación detallados en su demanda con base en el hecho de que sus mandantes optaron por no presentar alegaciones a las actas de inspección, pese a que consta acreditada su defensa durante el procedimiento inspector". Es "pacífico -se añade- que en esta jurisdicción cabe la inclusión de cuestiones no alegadas en vía administrativa. Lo que está vedado es la introducción de pretensiones no mantenidas con anterioridad, pero en ningún caso la inclusión de nuevos fundamentos o argumentaciones que sustenten la pretensión" (pág. 11).

En la misma línea, se aduce que basta "analizar la Exposición de Motivos de la antigua Ley de la Jurisdicción de 1956 que señalaba que la naturaleza revisora que se predica de ella responde, exclusivamente, a que precisa de una actuación expresa de la Administración susceptible de ser fiscalizada" (pág. 11); carácter pleno de la jurisdicción que se deduciría también de la Exposición de Motivos de la vigente Ley Jurisdiccional y se reflejaría en su artículo 56.1. De manera que cualquier interpretación judicial que conlleve la inadmisión de "alegaciones, argumentos o pruebas en vía judicial", no solo contravendría la Ley de la Jurisdicción, sino también el derecho a la tutela judicial efectiva y a no sufrir indefensión garantizado en el artículo 24 CE (pág. 12). En defensa de su tesis, los recurrentes citan las sentencias de esta Sala de 7 de febrero de 2013, de 25 de septiembre de 2000, de 20 de junio de 2012 (rec. 3421/2010) y de 11 de febrero de 2010 (rec. 9779/2004). Y mantienen que la doctrina del Tribunal Supremo "es lógica y coherente con la normativa que resulta de aplicación, y es respetuosa con los derechos y obligaciones del [a]dministrado, quien de ningún modo puede ver limitadas sus posibilidades de defensa en vía judicial contra un acto administrativo que estime contrario a derecho por el hecho de no haber esgrimido un concreto motivo de oposición durante la tramitación administrativa" (pág. 13). Sea como fuere -se concluye- "la falta de ejercicio de la potestad del administrado a formular alegaciones en el procedimiento administrativo en ningún caso puede constituir una renuncia a su derecho a la ulterior revisión de la legalidad del acto en la jurisdicción contencioso-administrativa, máxime cuando dicha consecuencia ni se prevé en la norma ni se advierte al interesado al inicio del procedimiento, momento en el que se le comunican los derechos y obligaciones que le asisten" (págs. 13-14).

6. Finalmente, se delimita la pretensión deducida en el presente recurso. En particular, se solicita de este Tribunal (i) un pronunciamiento que establezca un criterio claro sobre si la aplicación del artículo 239.2 LGT, en relación con el artículo 112 LRJPAC "permite, en algún caso, limitar el debate en la revisión económico-administrativa a aquellas cuestiones previamente planteadas en el procedimiento de comprobación o investigación o si, por el contrario, los tribunales económico-administrativos deben conocer la totalidad de "cuestiones que plantee el expediente hayan sido o no planteados por los interesado"; (ii) en caso de respuesta afirmativa, se solicita al Tribunal "que fije un criterio claro acerca de, si en casos como en el que nos ocupa -en el que los contribuyentes intervienen de forma activa en el curso de las actuaciones inspectoras, sin sustraer información relevante para la correcta determinación de la deuda tributaria, quedando el expediente completo con antelación a la firma de las actas-, la falta de formulación de alegaciones contra el acta suscrita en disconformidad impide su ulterior planteamiento en sede económico-administrativa"; (iii) en el supuesto de que el Tribunal estime que en las condiciones antes señaladas cabe denegar en vía económico-administrativa el planteamiento de cuestiones no alegadas en el trámite de alegaciones al acta, se solicita un pronunciamiento acerca de si "dicha prohibición se extiende a la vía contencioso-administrativa y, en consecuencia, si a la vista de lo dispuesto en el artículo 56.1 de la Ley de la Jurisdicción los tribunales de justicia pueden dejar de conocer aquellas cuestiones que, planteadas en la demanda, no fueron previamente alegadas ante el órgano inspector"; (iv) en caso de estimación del presente recurso por infracción del artículo 239.2 LGT, se solicita que "se anule la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el procedimiento 506/2013 y se repongan las actuaciones al momento anterior a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía a fin de reponer el derecho de estos contribuyentes a un pleno acceso a los procedimientos de revisión de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.1 de la Ley de esa jurisdicción"; (v) subsidiariamente



a lo anterior, así como en el caso de que aprecie la concurrencia de infracción del artículo 56.1 LJCA , de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.3 LJCA , se solicita de esta Sala una declaración "sobre la controversia jurídica planteada en el proceso, en particular, que se pronuncie sobre las cuestiones planteadas en la demanda relativas a si fue o no correcto el tratamiento dado a la denominada cuenta de caja de las farmacias (FD Cuarto), si es correcta la estimación de la renta gravable en base al simple flujo de ingresos monetarios -obviando el ejercicio de devengo de dichos flujos- (FD Cuarto) y si para el cómputo de dichos flujos deben tenerse en cuenta los saldos de las cuentas corrientes con socios que los contribuyentes mantienen con la entidad "Inversiones Montejiro, SL." (FD Tercero), así como las consecuencias de los errores aritméticos en caso de que éstos sean apreciados por el Tribunal (FD Cuarto)" (págs. 14-15).

QUINTO. Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. El abogado del Estado, en el ejercicio de la representación que ostenta, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 29 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras delimitar el objeto del recurso y hacer una breve referencia a los hechos, a la resolución del TEARA y a la sentencia impugnada, responde a cada una de las infracciones denunciadas por los recurrentes.

2. Respecto de la violación del artículo 239.2 LGT , que se pone en conexión con el artículo 237 LGT , el defensor público comienza por referirse a las funciones de los órganos económico-administrativos y su papel en el seno de la Administración tributaria, para lo cual resalta el contenido del artículo 83.2 LGT , que consagra el principio de separación de funciones en el ámbito tributario.

En este sentido, se afirma que "los procedimientos de aplicación de los tributos no pueden confundirse con los procedimientos de revisión, ni cabe mezclar las finalidades o la actividad administrativa propia de uno u otro. El procedimiento económico administrativo es un procedimiento revisor y su principal misión es determinar si la actuación administrativa realizada en los procedimientos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones se ajusta a lo dispuesto en la normativa aplicable". Siendo ello así -se dice-, para que el órgano económico-administrativo pueda ejercer sus facultades revisoras de la actuación tributaria realizada por los órganos de aplicación de los tributos, en los amplios términos que le reconoce el artículo 239.2 LGT , en relación con el 237 LGT , "sin desvirtuar su función ni convertirse de facto en un órgano de gestión o inspección dedicado a la comprobación y regularización de la situación tributaria de los obligados, lo primero que debe analizar dicho órgano es si estos últimos han tenido posibilidad de ejercer en el momento procedimental oportuno los derechos que les reconoce el ordenamiento jurídico así como si han podido utilizar los medios de prueba de que disponen para hacer valer sus derechos ante la Administración tributaria encargada de la aplicación los tributos" (pág. 6).

Y resulta que en el presente caso, los recurrentes, objeto de un procedimiento de comprobación inspectora, "tras la práctica de numerosas diligencias donde quedó constancia documental de los ingresos y gastos derivados de su actividad farmacéutica", en primer lugar, no utilizaron el trámite de audiencia previa a la firma de las actas del artículo 157.1 LGT , dejando transcurrir el plazo concedido sin presentar escrito alguno. Y, en segundo lugar, incoadas ya las actas de disconformidad, con el contenido del artículo 153 LGT , viniendo acompañadas del informe ampliatorio, y concedido a los obligados un plazo de quince días para formular las oportunas alegaciones ante el órgano competente para liquidar, "dejaron de nuevo transcurrir el plazo concedido al efecto sin formular alegación alguna mostrando de esta forma su asentimiento tácito con los términos de la propuesta inspectora" (pág. 7). Todo ello determinó que por el órgano competente se dictaran los pertinentes acuerdos de liquidación, conforme al artículo 157.5 LGT .

Tras lo que el abogado del Estado considera la evidente dejación de sus derechos por parte de los interesados, al no formular alegación alguna ante la Inspección de los Tributos, subraya que aquellos intentaron trasladar al TEARA, "sin aportar prueba adicional alguna, la función de comprobación encomendada a los órganos inspectores amparándose en la cláusula general de extensión de la revisión en vía económico administrativa contenida en los artículos 239.2 y 237 de la LGT ", alterando con ello "el orden lógico de examen y toma en consideración en su caso de las alegaciones y pruebas aportados por los interesados en vía de comprobación inspectora", e "intentando obligar al TEA[RA] a realizar una función comprobadora y regularizadora de las situación tributaria de los mismos que excede con mucho de su función revisora y de la facultad atribuida al mismo de examen de todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados". En este punto, el abogado del Estado coincide con la sentencia recurrida en que "el contribuyente no puede elegir a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor, donde se examinen los hechos que le convengan, lo que entraría de lleno en el abuso de derecho, que proscribe el artículo 7.2 del Código Civil " (págs. 7-8), trayendo a colación en defensa de su tesis la sentencia de esta Sala de 17 de octubre de 2014 (rec. 1596/2012 , FJ 4º), de cuyo fallo se deduciría "que el principio de lealtad procesal debe estar siempre presente en las relaciones entre la Administración y el obligado tributario" (pág. 9).



Después del citado pronunciamiento, a juicio del abogado del Estado, queda claro que el obligado tributario sometido a un procedimiento de inspección, "no puede, en el momento procedimental oportuno, sustraer al conocimiento de los órganos inspectores los medios de prueba de que intenta valerse en defensa de su derecho para aportarlos en la vía revisora administrativa o jurisdiccional, sin dar posibilidad, por tanto, a la Inspección de contrastar y rebatir en su caso esa documentación". Frente a ello -añade- no cabe ampararse en el principio general de extensión de la revisión contenido en los artículos 239.2 y 237 de la LGT que, "en una correcta exégesis del mismo, no puede llevar a la alteración flagrante de las funciones que corresponden a los órganos de aplicación de los tributos y a los órganos revisores, que es lo que ocurriría si se permitiera, sin más, que el órgano económico administrativo pudiera realizar una tarea de comprobación y regularización atribuida a los órganos inspectoras y no la de controlar la misma examinando, sobre el papel, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los reclamantes" (pág. 10).

En apoyo de su criterio, el defensor del Estado cita asimismo la resolución del TEAC de 19 de enero de 2007 (R.G. 1201/2005).

Por otro lado, desde el punto de vista probatorio, ante la falta absoluta de alegaciones de los interesados en la fase de comprobación, la reiteración de lo ya manifestado en el seno de esa fase ante el TEARA, así como la no solicitud del recibimiento del juicio a prueba en el recurso contencioso, teniendo en cuenta los principios generales en materia de prueba contenidos en los artículos 105 y 106 de la LGT, "que imponen a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión en términos similares a la tradicional doctrina civilista en relación con el derogado artículo 1214 del Código Civil", queda claro para el abogado del Estado que "la Inspección de los Tributos cumplió suficientemente con la carga probatoria que le incumbía, cual era acreditar, tras el análisis pormenorizado de los movimientos y extractos de las cuentas bancarias de los obligados tributarios y una vez eliminados los traspasos entre las propias cuentas, las anulaciones e ingresos con otros orígenes, etc, que los sujetos pasivos habían ingresado en las misma un importe total superior al importe total de los ingresos declarados y que tal diferencia de ingresos solo podía proceder de las actividades económicas" (pág. 11).

3. En cuanto a la alegada vulneración del artículo 112.1 LRJPAC (hoy artículo 118.1, párrafo segundo, de la Ley 39/2015), esgrimido tanto por el TEARA como por la Sala de instancia, el abogado del Estado pone de manifiesto su discrepancia con la postura de los recurrentes, que rechazan la aplicación del precepto por entender, de acuerdo con lo prevenido en la Disposición Adicional Quinta.2 de la LRJPAC, que no resulta aplicable en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas entrando, además, en abierta contradicción con los artículos 239.2 y 236 de la LGT.

Desde su punto de vista, el hecho de que la Disposición Adicional Quinta.2 indicada, establezca 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", no significa que no pueda aplicarse supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos tributarios, y, en concreto, el artículo 112.1, segundo párrafo, LRJPAC.

A este respecto, se recuerda que la doctrina científica se mostró desde el primer momento "claramente contraria a la exclusión de esas normas administrativas en materia de revisión de actos en vía administrativa tributaria"; y que nuestra sentencia de 22 de octubre de 1997 (rec. cas. 834/1994, FD 3º), reconoció la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, en cuanto norma de Derecho administrativo.

Para el abogado del Estado, como dice la sentencia recurrida, la regla contenida en el artículo 112.1 LRJPAC, aplicable supletoriamente en el procedimiento económico administrativo, "no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal", principio que "tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal" (pág. 14).

Buena muestra de la recepción de la regla contenida en el artículo 112.1 LRJPAC en el ámbito de la gestión tributaria propiamente dicha y que, por tanto, no es algo ajeno a la materia tributaria, lo constituiría el artículo 96.4 del vigente Reglamento de Gestión e Inspección, integrado en el Capítulo III (Título III), que dispone que, "una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución", planteamiento que vendría avalado por la sentencia de esta Sala de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. 1596/2012), antes citada.

4. En cuanto a la denunciada infracción del artículo 56.1 LJCA, el abogado del Estado pone de relieve que los recurrentes conciben la jurisdicción contencioso-administrativa "como un auténtico proceso basado



simplemente en la existencia previa de un acto fiscalizable ante la misma, con superación del carácter revisor que impedía el planteamiento de cuestiones nuevas siempre que no quede alterada la pretensión". Pero, a su juicio, no se puede perder de vista que esta Sala "ha fijado unos límites a su plenitud de conocimiento en los casos, como el que nos ocupa, en los que el interesado ha dejado pasar la oportunidad de hacer valer sus derechos ante el órgano administrativo competente y a través del procedimiento legalmente previsto", queriendo, por la vía del artículo 56 LJCA, atribuir a esta jurisdicción, "no una tarea de control de la legalidad de la actuación administrativa", "sino una tarea de reconstrucción y regularización de la situación tributaria de los obligados, convirtiendo al Tribunal contencioso en un órgano inspector" (pág. 16).

De nuevo se vuelve a acudir a la sentencia de este Tribunal de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. 1596/2012), que establecería que, si "de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras" (págs. 16-17).

Después de la citada sentencia, queda claro para el abogado del Estado que el obligado tributario sometido a un procedimiento de inspección, "no puede, en el momento procedimental oportuno, sustraer al conocimiento de los órganos inspectores los medios de prueba de que intenta valerse en defensa de su derecho para aportarlos en la vía revisora administrativa o jurisdiccional, sin dar posibilidad, por tanto, a la Inspección de contrastar y rebatir en su caso esa documentación lo que le permitiría culminar de forma adecuada la regularización tributaria, regularización que, salvo casos de imposibilidad, no puede trasladarse a los órganos de revisión administrativa o jurisdiccional" (págs. 17-18).

5. Por último, el abogado del Estado solicita de esta Sala, (i) en primer lugar, "que fije la interpretación correcta de los preceptos aplicables", que, a su juicio, no puede ser otra que entender que la previsión contenida en el artículo 239.2 LGT, en relación con el artículo 112.1 LRJPAC y 56.1 LJCA, "en cuanto a la extensión de la revisión de los órganos económico-administrativos, no puede llevar a analizar y resolver todas las cuestiones derivadas del expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados cuando los mismos dejaron de formular alegaciones y aportar pruebas en el procedimiento de comprobación inspectora, no dando por tanto, posibilidad a la Inspección de analizarlas y considerarlas, sin alterar con ello las funciones revisoras que tienen encomendadas"; (ii) en segundo lugar, en consonancia con lo anterior, "que se dicte sentencia desestimatoria del recurso, confirmando íntegramente la sentencia impugnada y con ella, al mismo tiempo, las liquidaciones giradas"; (iii) y, en tercer lugar, de acogerse el recurso de casación, que se repongan las actuaciones al momento anterior a la resolución del TEARA "para que se pronuncie sobre las cuestiones suscitadas ante el mismo como paso previo a un hipotético recurso contencioso contra su decisión ante el TSJ de Andalucía" (págs. 18-19).

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 19 de enero de 2018.

Por providencia de 18 de diciembre de 2018, se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguillo Aviles, señalándose el día 12 de febrero de 2019 para la deliberación, votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, impugnada en casación por la representación procesal de don Lázaro y doña Gabriela, es o no conforme a Derecho.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal, en el auto de admisión de 12 de julio de 2017, apreció la presencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el apartado 2, letra c), del artículo 88 LJCA, precisando que la cuestión que presenta en este proceso ese interés consiste en determinar:

"Si los tribunales económico-administrativos están obligados a resolver todas las cuestiones que les sean suscitadas por los administrados, con independencia de que tales cuestiones hayan sido o no previamente planteadas por éstos ante los órganos de la inspección de los tributos, fijando, en su caso, las circunstancias en que esa falta de argumentación impide su formulación ulterior en sede económico-administrativa".



Y el mencionado auto de admisión identificó, asimismo, como normas jurídicas que debían ser objeto de interpretación en este pronunciamiento el artículo 239.2 LGT , en relación con los artículos 112.1 LRJPAC [actual artículo 118.1, párrafo 2º, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común] y 56.1 LJCA .

Antes de resolver la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión, conviene señalar que, aunque esta se refiere a "cuestiones" no previamente planteadas por los interesados ante la Inspección, como hemos reflejado en los antecedentes, tanto la resolución del TEARA de 25 de julio de 2013 (y las resoluciones del TEAR que cita), como, sobre todo, la sentencia impugnada, aluden indistintamente a la formulación de alegaciones y la presentación de pruebas. Concretamente, esta última declara, entre otras cosas, que "las alegaciones y las pruebas debieron presentarse constante el procedimiento de comprobación"; que "con la interposición de los recursos administrativos y en el contencioso administrativo se pueden realizar alegaciones y aportar pruebas", "pero solo aquellas que tiendan a acreditar hechos controvertidos que hayan sido previamente alegados"; y, en fin, que no es dable "dejar pasar por voluntad propia la fase de comprobación" y "aportar la batería de alegaciones y posibles pruebas pasada ya la fase de decisión".

SEGUNDO.- Remisión a la sentencia de esta Sala y Sección núm. 1362/2018, de 10 de septiembre, dictada en el recurso de casación núm. 1246/2017 .

La cuestión casacional objetiva planteada en este proceso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 10 de septiembre de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 1246/2017 , de manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, *mutatis mutandis* , y sin perjuicio de que se añadan argumentos adicionales, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones jurídicas a las que aquí se plantean.

Y ello con independencia de que, mientras que en este proceso se enjuicia concretamente la no formulación de alegaciones en un procedimiento inspector, y el auto de admisión del recurso se refiere al artículo 239.2 LGT , en la sentencia a cuyos fundamentos nos vamos a remitir se examina en particular la no aportación de pruebas en un procedimiento de comprobación limitada (para determinar si procedía o no el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por un empresario no establecido), estando concernido, pues, de forma más precisa, como indica la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión del recurso, el artículo 236 LGT .

Porque se da la circunstancia de que la sentencia de 10 de septiembre de 2018 , no solo, como hemos dicho ya que sucede con la sentencia y la resolución del TEARA cuestionadas en esta sede, se pronuncia en muchos momentos indistintamente acerca de la falta de formulación de alegaciones y aportación de pruebas en un procedimiento de aplicación de los tributos, sino que, como reclama expresamente el auto de admisión del presente recurso, analiza el papel de los artículos 239.2 LGT, 112 LRJPAC y 56.1 LJCA , y, tal y como hace la resolución judicial aquí impugnada, reflexiona sobre los límites de la buena fe y la proscripción del abuso del derecho que se derivan del artículo 7.2 CC .

En lo que a este proceso interesa, la sentencia de 10 de septiembre de 2018 declara lo que a continuación reproducimos:

" **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 ".

A tenor de lo expuesto, es evidente que el artículo 239.2 LGT , puesto en conexión con los artículos 112 LRJPAC y 56.1 LJCA , no permite que los tribunales económico- administrativos rechacen la resolución de cuestiones suscitadas por los interesados, por el mero hecho de que no fueron previamente planteadas por estos ante los órganos de la Inspección de tributos.

TERCERO.- Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional por la sola razón de que no era posible aportar o alegar en vía de revisión económico-administrativa aquello no aportado o no alegado en el procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente (en el caso, inspección).

Conviene recordar, como advierte la sentencia a cuyos fundamentos nos hemos remitido, que hubiera sido posible excluir la actividad probatoria en sede económico-administrativa en los casos de mala fe o abuso de derecho. Ocurre, sin embargo, que, al igual que allí acontecía, no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a los recurrentes de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (que se limita a apreciar abuso del derecho cuando el "contribuyente elija a su conveniencia el procedimiento, gestor o revisor, donde se examinen los hechos que le convengan").

Debe, pues, revocarse la sentencia en el particular expuesto en la medida en que -como también hemos reflejado que declara nuestra sentencia de 10 de septiembre de 2018 - la actitud abusiva o malintencionada debe constatarse en el expediente y su existencia debe justificarse cumplidamente por el órgano competente.

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

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico tercero de nuestra sentencia de 10 de septiembre de 2018 .

Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Gerardo Martínez Ortiz de la Tabla, en nombre y representación de don Lázaro y de doña Gabriela , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Sevilla) de fecha 18 de enero de 2017, dictada en el recurso núm. 506/2013 , sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2005 y 2006, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Lázaro y de doña Gabriela , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 25 de julio de 2013, que desestimó la reclamación núm. NUM000 instada contra varias liquidaciones y sanciones practicadas e impuestas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la A.E.A.T, sede de Jerez de la Frontera, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2005 y 2006, anulando la citada resolución por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Cuarto.- Retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior a aquel en que se dictó la resolución del TEARA de 25 de julio de 2013 para que emita otra en la que se pronuncie sobre todas las cuestiones suscitadas por los reclamantes.

Quinto.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.



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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS