

Límite temporal a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento tributario

Luz Ruibal Pereira

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

EXTRACTO

El presente trabajo pretende analizar la actual posición existente tanto en la Administración tributaria como en los órganos encargados del control en vía administrativa y judicial sobre un aspecto tan esencial como es el momento temporal para la aportación de documentos en cuanto elemento probatorio de la pretensión tributaria, así como los límites a los que se puede ver sometido. Partiendo del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, se aborda la línea evolutiva generada a partir del análisis de distintas resoluciones administrativas y judiciales, en torno a la posibilidad de aportar documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación o investigación, en las posteriores y distintas fases de revisión.

Palabras clave: procedimiento tributario; prueba; aportación de documentos; tutela judicial efectiva.

Fecha de entrada: 15-10-2018 / Fecha de aceptación: 05-11-2018 / Fecha de revisión: 05-11-2018

Temporary limit for providing documents in the framework of a tax procedure

Luz Ruibal Pereira

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze the current position both in tax administration and in entities in charge of the administrative and judicial legal control, on the essential feature of the timing for the provision of documents, as evidence for tax claims. The paper also studies other legal limits to such provision.

Taking into consideration the right to effective legal protection enshrined in Article 24 of the Spanish Constitution, the evolutionary trend generated is analyzed, based on the analysis of different administrative and judicial resolutions, regarding the possibility of providing documents once the verification or audit procedures have been completed, at the subsequent and different administrative and judicial review phases.

Keywords: tax procedure; evidence; providing documents; right to effective legal protection.

Sumario

1. El derecho a aportar pruebas y documentos. La configuración legal del derecho
2. Los límites sustantivos a la aportación de pruebas en el marco de un procedimiento tributario
 - 2.1. El concepto de pretensión como elemento clave
 - 2.2. La vinculación entre la prueba aportada y la pretensión deducida: documentos que prueban hechos y pretensiones ya aducidas y documentos que prueban hechos nuevos
 - 2.3. El alcance probatorio de los documentos presentados: documentos que prueban por sí el hecho o pretensión y documentos que requieren de una ulterior actividad probatoria
 - 2.4. Ausencia versus insuficiencia de la prueba documental
 - 2.5. La buena fe y el abuso de derecho como límite
3. Los límites temporales a la aportación de documentos. Criterios generales y evolución jurisprudencial
 - 3.1. La posibilidad de aportación en el marco de un procedimiento en curso y aportación en fases posteriores
 - 3.2. Aportación de documentos dentro del procedimiento de comprobación
 - 3.3. Aportación de documentos en un procedimiento de revisión
 - 3.3.1. Aportación de documentos en vía contencioso-administrativa
 - 3.3.2. Aportación de documentos en vía de revisión administrativa
4. Conclusión

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Ruibal Pereira, L. (2018). Límite temporal a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento tributario. *RCyT. CEF*, 429, 103-134.

1. EL DERECHO A APORTAR PRUEBAS Y DOCUMENTOS. LA CONFIGURACIÓN LEGAL DEL DERECHO

Es por todos sabido que el artículo 24 de la Constitución española (CE) recoge el derecho a obtener la tutela judicial efectiva de todo ciudadano, pudiendo para ello utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa. La configuración constitucional del precepto nos muestra que estamos ante un derecho fundamental de configuración legal, es decir, que requiere de un posterior desarrollo para su concreción y adecuación al concreto orden jurisdiccional, labor a la que se unirá el Tribunal Constitucional en su función de interpretación y depuración de las normas, fijando así el contorno y alcance constitucional del mismo.

La doctrina del Tribunal Constitucional ha sido recogida por el Tribunal Supremo en Sentencias, entre otras, de 16 de julio y 13 de septiembre de 2012 (recs. cas. núms. 261/2010 –NFJ048346– y 528/2010 –NFJ048577–, respectivamente), en las que sintetiza de forma nítida el contenido esencial del derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes, en especial las SSTC 74/2004, de 22 de abril (NCJ040455), y 86/2008, de 21 de julio (NCJ046452)¹, cuyas principales notas pueden resumirse en las siguientes:

- El derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa no comprende un hipotético derecho a llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada en virtud de la cual las partes estén facultadas para exigir cualesquiera pruebas que tengan a bien proponer, sino que atribuye solo el derecho a la recepción y práctica de las que sean pertinentes.
- Desde el punto de vista de su respeto y garantía, se exige que la prueba se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos de tal forma que solo resultan admisibles los medios de prueba autorizados por el ordenamiento. Asimismo, la denegación de la prueba debe, por parte del órgano judicial, motivarse y, por parte del interesado, impugnarse para después poder alegar la vulneración de este derecho.
- La indefensión constitucionalmente relevante se circunscribe a aquellos supuestos de denegación de pruebas decisivas en términos de defensa, cuestión que deberá ser probada.

Esta mera referencia a su régimen constitucional, pues no es objeto de este trabajo realizar un análisis amplio y detallado del derecho, pretende destacar la relevancia de la configuración del

¹ También SSTC 165/2001, de 16 de julio (NCJ051438) (FJ 2); 168/2002, de 30 de septiembre (NSJ011584) (FJ 3); 131/2003, de 30 de junio (NCJ041690) (FJ 3).

derecho a la tutela judicial efectiva en la correcta interpretación de aquellas cuestiones que puedan surgir sobre la prueba en el marco de un procedimiento tributario y, en especial, su utilización como criterio hermenéutico a la hora de interpretar las normas que se refieren al momento temporal para la aportación de documentos. La conexión, tanto en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria como en vía de revisión, entre la admisión de pruebas y el respeto al derecho a obtener una tutela judicial efectiva resulta evidente. Y, en el ámbito tributario, se sigue recordando que «la decisión sobre si es admisible la aportación de pruebas y documentos una vez ha concluido el procedimiento administrativo, constituye una cuestión de vital importancia, por estar en juego el derecho a la tutela judicial efectiva, que podría verse amenazado si se vetase»² (FD 2).

Siendo así, la interpretación y aplicación de aquellas normas que incidan en la regulación de cualquiera de las modalidades probatorias deberá tener en cuenta el contenido del mencionado artículo 24 de la CE. Y de ello pueden inferirse, como punto de partida, dos ideas fundamentales a la hora de abordar el tema que nos ocupa:

- No cabe una limitación a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento de comprobación o de revisión que suponga una restricción al derecho fundamental en cuanto derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes³.
- No cabe una aceptación de aportación de documentos en el marco de un procedimiento de comprobación o de revisión que conlleve una transgresión de los principios de contradicción y de igualdad procesal de las partes que provoque indefensión⁴.

En el obligado marco de desarrollo normativo del mencionado derecho, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), reconoce en el artículo 34 el derecho de los obligados tributarios a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (letra l) y el derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando (letra r). Al lado de este derecho se contienen en distintos preceptos del mismo

² STSJ de Castilla-La Mancha de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) (FD 2).

³ STC 30/2004, de 4 de marzo (NSJ014215) (FJ 2): «el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE tiene como contenidos esenciales el acceso a la jurisdicción, sin limitación de garantías ni impedimentos para alegar y demostrar en el proceso lo que se estime oportuno». En igual sentido, entre otras, SSTC 141/2011, de 26 de septiembre (NCJ055705) (FJ 4); 108/2000, de 5 de mayo (NSJ011827) (FJ 3); 71/2001, de 26 de marzo (NSJ009414) (FJ 3).

⁴ STC 8/2009, de 12 de enero (NCJ047858) (FJ 3): «tal omisión encaja perfectamente en la noción de indefensión acuñada en la jurisprudencia constitucional como "privación del derecho a alegar y a demostrar en el proceso los propios derechos", que "tiene su manifestación más trascendente, cuando por el órgano judicial se impide a una parte el ejercicio de este derecho a la defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, de justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos, o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias, en el ejercicio del indispensable principio de contradicción». En mismo sentido, SSTC 287/2005, de 7 de noviembre (NCJ040761) (FJ 2), y 226/2005, de 12 de septiembre (NCJ040411) (FJ 2).

texto legal previsiones relativas a la prueba que contribuyen a dibujar los contornos tributarios del mismo. Así, por ejemplo, el artículo 99 en el que se otorga al obligado tributario la posibilidad de no presentar aquellos documentos que no resultan admisibles por la norma tributaria o que obren en poder de la Administración tributaria⁵; el artículo 105 que establece la regla básica sobre carga de la prueba⁶; el artículo 106 que señala la aplicación supletoria del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de medios de prueba y valoración⁷; el artículo 236 que establece la obligatoriedad de practicar prueba sobre hechos relevantes⁸ o el artículo 241⁹ que restringe la admisión de pruebas a aquellas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

En este marco legal sobre la prueba en el ámbito tributario tiene cabida la aportación de documentos como una de las vías para poder llevar a cabo una conducta probatoria y, en definitiva, como mecanismo de sostenimiento de las pretensiones jurídicas de un obligado tributario.

Ahora bien, a pesar de la existencia de un marco legal y de la posible fijación de criterios generales interpretativos, no cabe duda de que la aceptación o no de una aportación de documentos en un momento posterior a la fase de comprobación es también una cuestión que indudablemente debe interpretarse en el marco de un procedimiento concreto y habida cuenta de las circunstancias del caso, tal y como ha señalado la jurisprudencia en distintas ocasiones: «la aportación de documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición, vía económico-administrativa y proceso jurisdiccional habrá de enjuiciarse en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso»¹⁰.

⁵ Artículo 99.2 de la LGT: Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.

⁶ Artículo 105 de la LGT: 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

⁷ Artículo 106.1 de la LGT: En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

⁸ Artículo 236.4 de la LGT: Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.

⁹ Artículo 241.2 de la LGT: Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

¹⁰ STSJ de Cataluña de 7 de junio de 2017 (rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–) (FD 3) y en el mismo sentido Sentencias de este mismo Tribunal 270/2014, de 27 de marzo (NFJ071824); 6/2013, de 10 de enero (NFJ051446); 70/2013, de 24 de enero (NFJ050835), y 1071/2013, de 30 de octubre (NFJ053412). STSJ de Canarias de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 25/2015 –NFJ065259–).

El Tribunal Supremo, como pasaremos a analizar, partiendo de un marco normativo genérico, ha ido creando una línea jurisprudencial en materia de admisión de documentos como prueba a lo largo de las distintas instancias administrativas y judiciales de clara tendencia aperturista. Línea jurisprudencial que, como ha señalado Bas Soria (2017, p. 124), podría llegar a considerarse reactiva frente a la rígida posición mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sobre esta cuestión.

2. LOS LÍMITES SUSTANTIVOS A LA APORTACIÓN DE PRUEBAS EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

2.1. EL CONCEPTO DE PRETENSIÓN COMO ELEMENTO CLAVE

La jurisprudencia sobre la posibilidad de aportación de documentos en las distintas fases o instancias de revisión se ha ido construyendo sobre la base de la configuración del propio proceso contencioso-administrativo y del concepto de pretensión. Tal y como sostiene el Tribunal Supremo «el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa exige la existencia de un acto o actuación de la Administración sometida al Derecho Administrativo, pero no es el contenido del acto el que condiciona las facultades de revisión, sino las pretensiones formuladas en el escrito de interposición y en la demanda, siempre que la Administración hubiera tenido la oportunidad de resolver sobre las mismas, debiendo interpretarse este criterio en sentido amplio, de manera que no cabe exigir una correspondencia mimética entre las peticiones deducidas previamente en vía administrativa y las pretensiones articuladas en el proceso contencioso-administrativo» (Sentencia de 31 de mayo de 2016 [rec. cas. núm. 1342/2015 –NFJ071794–], FD 4)¹¹.

La íntegra satisfacción de la pretensión es, por lo tanto, la idea base sobre la que debe pivotar la argumentación de nuestros tribunales, idea que además resulta extrapolable al ámbito del procedimiento administrativo más aún cuando, como ha enfatizado el Tribunal Supremo, «esta Sala no comparte la visión en extremo formalista que subyace en las resoluciones aprobadas en la vía económico-administrativa, que convierten el procedimiento administrativo, ya sea de gestión o de revisión, antes que en un cauce adecuado para el ejercicio de los derechos mediante la confrontación de los hechos y de las normas que los amparan, a fin de reconocerlos o negarlos a la luz de la realidad de las cosas y del marco jurídico que los regulan, en una carrera de obstáculos que el administrado debe superar y en el que el objetivo es buscar la cobertura formal a una decisión desestimatoria con independencia de admitir que aquel lleva la razón en cuanto a la realidad de los hechos en que sustenta su pretensión» (Sentencia de 10 de noviembre de 2014 [rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–], FJ 3).

Más recientemente, en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) el Tribunal Supremo pone nuevamente en el epicentro de la cuestión el concep-

¹¹ En igual sentido STS de 19 de enero de 2015 (rec. cas. núm. 5923/2011).

to de pretensión al señalar 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» (FJ 3).

Al margen de los prolijos estudios doctrinales existentes sobre la figura, cuyo análisis excedería el objeto de este trabajo y partiendo de la definición elaborada por Guasp Delgado (1981, p. 66), la pretensión procesal puede configurarse como «un acto procesal y al mismo tiempo el objeto del proceso, integrando este objeto, no en cuanto a acción que se realiza en un cierto momento, sino en cuanto acto ya realizado que, por este mismo carácter de estado que imprime a la realidad una vez que ha influido sobre ella, hace girar en torno a sí misma el resto de elementos que aparecen en la institución procesal». La pretensión es, por tanto, el elemento de referencia al que deben atender los órganos encargados de la resolución de un recurso para adoptar aquellas decisiones procesales vinculadas a la misma y entre las que se encuentra, sin lugar a dudas, la admisión de pruebas.

En este marco, la distinción entre, por un lado, hechos nuevos o pretensiones distintas y, por el otro, motivos o argumentaciones distintas, se erige en criterio básico en la medida en que, como se recoge en la doctrina del Tribunal Constitucional, «mientras que los hechos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada» (Sentencia 158/2005, de 20 de junio –NCJ063589– FJ 5)¹², ya «se hubiesen alegado o no al agotar la vía administrativa» (Sentencia 202/2002, de 28 de octubre –NCJ047808–) por cuanto «la posibilidad de apoyar la pretensión en motivos distintos de los utilizados en vía administrativa es algo que autoriza expresamente la literalidad del artículo 69.1 LJCA» (Sentencias 160/2001, de 5 de julio –NFJ011154–, y 98/1992, de 22 de junio –NCJ063588–).

La distinción entre pretensiones y motivos se convierte, tal y como remarca el Tribunal Supremo, en un elemento fundamental en el análisis de una posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, y así lo señala en Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (rec. núm. 5276/2005 –NFJ071796–): «La Sentencia de instancia no olvida pronunciarse sobre las citadas alegaciones, sino que consciente y deliberadamente decide no hacerlo porque «no fueron invocados oportunamente en vía administrativa constituyendo cuestiones nuevas» (FD Sexto, *in fine*). Es evidente, sin embargo, que las cuestiones a las que hemos aludido no suponen una alteración de los hechos ni de la pretensión planteada en vía administrativa (a saber, que se declarara la nulidad de la liquidación tributaria derivada del acta de inspección A02 núm. 0205132.4), sino nuevos motivos o argumentaciones para fundar el mismo *petitum*, razón por la cual la negativa de la Audiencia Nacional a responder ha supuesto una flagrante vulneración del derecho a obtener la tutela efectiva de Jueces y Tribunales sin que, en ningún caso, pueda causarse indefensión, garantizado en el art. 24.1 CE» (FJ 3). Doctrina que, también resulta necesario poner de manifiesto, ha sido elaborada sobre supuestos de paso de la vía administrativa a la judicial.

¹² La STS de 30 de septiembre de 2010 recoge la doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta cuestión.

Por lo tanto, para abordar el estudio de la limitación temporal para la aportación de documentos como medio de prueba en un procedimiento tributario debemos partir de este concepto que entendemos constituye el centro neurálgico sobre el cual gira toda una serie de figuras procesales y que resulta además la clave interpretativa en materia de admisión de prueba pues a él se vincula, como hemos dicho, el derecho a una tutela judicial efectiva.

En el ámbito contencioso la referencia al concepto de pretensión podemos encontrarla tanto en el ámbito jurisdiccional como en la vía administrativa y ejemplo de ello son el artículo 56.1 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA) y 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. Así, en el ámbito judicial, el artículo 56.1 de la LJCA señala: «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».

El mencionado precepto de la LJCA ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina por su falta de rigor conceptual, pero más allá de la posible inexactitud de los términos utilizados lo cierto es, como señala García Pérez (1998, p. 302), que la jurisprudencia ha diferenciado entre pretensión –concepto dentro del cual se incluyen tanto los hechos como la petición *stricto sensu*– y argumentación o fundamentación jurídica de la misma. Es decir, de acuerdo con el tenor literal de la norma, los motivos tienen como finalidad justificar la pretensión ejercida por la parte, de ahí que el Tribunal Supremo partiendo de la configuración del recurso contencioso-administrativo como un auténtico proceso establezca expresamente, sobre la base del artículo 56 de la LJCA, que: «el carácter revisor de la Jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones. En efecto, el recurso contencioso administrativo, [...] 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» (Sentencia de 20 de junio de 2012 [rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–, FJ 5)]¹³.

Si partimos de la idea de que un motivo puede considerarse como una vía de argumentación de las pretensiones, los motivos fácticos o jurídicos podrían introducirse en cualquier momento. En este sentido señala Guasp Delgado (1981, p. 84) que los fundamentos, en su vertiente de delimitación de la petición procesal, «son siempre, naturalmente, solo hechos, mientras que los argumentos se agrupan en las dos conocidas categorías de los motivos de hecho y los motivos de derecho».

¹³ En igual sentido SSTS de 18 de junio de 2008 (rec. cas. núm. para unific. doctrina 305/2004 –NFJ030098–) y de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9779/2004 –NFJ038317–).

Por ello, al menos en el ámbito jurisdiccional, podemos diferenciar teóricamente entre pretensión, y su fundamentación jurídica, de ahí que se pueda distinguir entre «cuestión litigiosa», por un lado, y «motivo» y «argumentación», por otro. Si bien en muchas ocasiones la jurisprudencia no plasma de forma nítida la diferencia entre estos conceptos, en especial a la hora de abordar cuándo estamos ante una cuestión nueva y, por lo tanto, debe dejarse fuera del alcance cognitivo del tribunal en vía de recurso o cuándo se produce una alteración de la pretensión, la diferencia entre «cuestiones nuevas» y «motivos nuevos» parece referenciarse por parte del Tribunal Supremo en la distinción entre hechos que identifican pretensiones y fundamentos jurídicos que las justifican, «de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada»¹⁴. Esto supone que cualquier argumento jurídico podrá ser incorporado en vía judicial, aunque no haya sido previamente invocado en la vía administrativa, sin que constituya una cuestión nueva y siempre y cuando no se alteren los hechos ni la petición¹⁵.

Por lo tanto, desde el punto de vista de la prueba y en lo que interesa al objeto de este trabajo, entendemos que existe una vinculación entre la prueba aportada y la pretensión ejercitada hasta el punto de que el órgano judicial no puede obviar las «pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada» (STS de 10 de septiembre de 2018 [rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–], FD 3). Por lo 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» (STSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–), FJ 2). Desde esta perspectiva, cabrá aportar nuevos documentos en fase de revisión cuando ello no suponga una alteración de los hechos controvertidos o una alteración sustancial de la pretensión deducida en el escrito de demanda o de interposición del recurso ni se modifique el acto administrativo impugnado.

Asimismo, en el ámbito tributario la LGT recoge esta vinculación en preceptos como el artículo 237¹⁶ o el artículo 239¹⁷ al señalar que el órgano de resolución debe conocer de todas las cuestiones de hecho o de derecho hayan sido o no planteadas por las partes. Asimismo, el Real

¹⁴ Entre otras, SSTs de 1 de julio de 1997 (rec. cas. núm. 13226/1991); de 31 de mayo de 2016 (rec. cas. núm. 1342/2015 –NFJ071794–), FD 2; de 17 de abril de 2017 (rec. cas. núm. 1129/2016 –NFJ071798–), FD 3. Jurisprudencia que recogen los TSJ como por ejemplo la STSJ de Canarias de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 98/2012 –NFJ054367–), FJ 3.

¹⁵ SSTs de 25 de septiembre de 2000 (rec. cas. núm. 7857/1994), 5 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 2120/2006) y 8 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 313/2009).

¹⁶ Artículo 237.1 de la LGT: 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.

¹⁷ Artículo 239.2 de la LGT: Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

Decreto 520/2005, de 13 de mayo, prevé en su artículo 23.1 que «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» y, *a contrario sensu*, el artículo 57.1 establece que «el tribunal 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».

Como puede comprobarse en el mencionado artículo 23.1 se utiliza tanto el concepto de cuestión como de pretensión en un sentido que requiere de alguna precisión para saber si estamos ante conceptos muy similares si no idénticos o si, por el contrario, pretenden hacer referencia a conceptos distintos. La dicción literal se refiere a «alegaciones sobre cuestiones de hecho y derecho» y acto seguido señala que se acompañarán los «documentos que sirvan de base a la pretensión». Parece así que la primera de las expresiones conduce más al concepto procesal de «motivo», mientras que la segunda expresamente se refiere al concepto de «pretensión».

Por lo tanto, podemos avanzar una primera conclusión: rechazada la idea de que estamos ante un proceso al acto y aceptada una concepción del procedimiento como cauce para el correcto ejercicio de los derechos de las partes, a la hora de establecer restricciones a la aportación de documentos, el límite debe situarse en el principio de inalterabilidad de la pretensión. Desde esta perspectiva, los documentos aportados que tengan como finalidad hacer prueba sobre cualquier extremo relativo a la pretensión ejercitada deben partir de una posición favorable a su admisión evitando quiebras injustificadas del derecho contenido en el artículo 24 de nuestra Constitución. Sobre todo, no debería impedirse con carácter general su aportación en vía de recurso, tanto administrativo como jurisdiccional, tal y como veremos a continuación. Interpretación que también resulta necesario poner de manifiesto, deberá coheretarse con las reglas de la lógica del proceso y la existencia de plazos para el desarrollo de las distintas fases, de tal forma que se garantice la viabilidad del mismo y siempre y cuando este se desenvuelva en un contexto de buena fe procesal por ambas partes.

2.2. LA VINCULACIÓN ENTRE LA PRUEBA APORTADA Y LA PRETENSIÓN DEDUCIDA: DOCUMENTOS QUE PRUEBAN HECHOS Y PRETENSIONES YA ADUCIDAS Y DOCUMENTOS QUE PRUEBAN HECHOS NUEVOS

Lo señalado en el apartado anterior nos permite diferenciar entre aquellas situaciones en las que la parte pretende en vía de recuso introducir nuevas pretensiones o mantener una misma pretensión genérica, pero sobre la base de hechos distintos, de otro tipo de situaciones. En el primero de los casos la jurisprudencia no suele ofrecer dudas sobre el rechazo en vía de recurso de alteración de las pretensiones y, en consecuencia, de la inadmisión de pruebas que puedan conducir a ello en la medida en que las pruebas aportadas deben tener como finalidad dar constancia de los hechos justificantes de la pretensión inicial.

Por lo que se refiere al segundo escenario, la respuesta no resulta tan lineal, pudiendo encontrarnos dos situaciones distintas. O bien que se trate de nuevos documentos que contribuyan

a probar los hechos y motivos alegados, o bien documentos que prueben motivos no alegados ante la Administración, pero referidos a los mismos hechos.

El primero de los supuestos es el que resultaría más fácilmente asumible pues se trata solo de nueva aportación documental en apoyo no solo de la pretensión sino también de los motivos contenidos inicialmente. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha dado amparo también en la vía judicial a aquella segunda situación más amplia, tal y como hemos recogido en el apartado anterior, con el límite siempre de no introducir nuevas cuestiones. Y así lo han recogido en el ámbito de la aportación de documentos algunos tribunales como, por ejemplo, el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) al recordar que «la Ley 29/1998 permite a los contribuyentes alegar, en defensa de su pretensión formulada en vía contencioso-administrativa, cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración –artículo 56.1–. Es evidente que en defensa de tales motivos, nuevos y no planteados a la Administración, podrán aportarse los documentos que se estimen oportunos, siendo indiferente que se tuvieran con anterioridad, ya que al referirse a motivos no alegados ante la Administración, era ociosa su aportación. Del mismo modo, la referida Ley permite también la aportación de documentos con el solo objeto de desvirtuar las alegaciones contenidas en la contestación a la demanda de la Administración, cuando estas pongan de manifiesto disconformidad en los hechos –artículo 56.4–» (FJ 2)¹⁸.

2.3. EL ALCANCE PROBATORIO DE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS: DOCUMENTOS QUE PRUEBAN POR SÍ EL HECHO O PRETENSIÓN Y DOCUMENTOS QUE REQUIEREN DE UNA ULTERIOR ACTIVIDAD PROBATORIA

Situándonos en el campo de la inalterabilidad de la pretensión, el alcance probatorio de los documentos presentados es otra de las cuestiones que han tenido proyección sobre el elemento temporal al que nos estamos refiriendo.

Para un correcto análisis de la cuestión hay que partir de una afirmación que debería funcionar como premisa general: el procedimiento de comprobación o investigación es el marco temporal normal y adecuado para presentar pruebas y aportar documentos (aunque debiera hacerse en este punto distinción entre los procedimientos de gestión y de inspección, habida cuenta de las restricciones que en los procedimientos de gestión existen a la dialéctica procesal). Ahora bien, dicho esto, la aportación de documentos con posterioridad a la finalización de este procedimiento también debe entenderse posible con carácter general, debiendo ser admita por los órganos de revisión.

En este marco podemos diferenciar dos situaciones: que los documentos presentados ofrezcan por sí mismos prueba del hecho que fundamenta la pretensión o que los nuevos documentos

¹⁸ En igual sentido, STSJ de Castilla y León de 21 de septiembre de 2009 (rec. núm. 117/2008 –NFJ036359–). Sobre la cuestión ya se había pronunciado el TS en Sentencias de 23 de septiembre de 2008 y 16 de diciembre de 1991.

aportados requieran de una complementaria labor de investigación o comprobación para determinar su alcance probatorio.

Pues bien, en la Resolución de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–), el TEAC ha anclado en esta distinción la posibilidad de tomar o no en consideración documentos presentados con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación tributaria. En efecto, una vez dictada la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (rec. cas. núm. 615/2016 –NFJ066660–) en la que se establecía que debía admitirse en un procedimiento de revisión tributaria la posibilidad de llevar a cabo la práctica de prueba con aportación de nuevos documentos, el TEAC entendió que dicha afirmación debía matizarse en función del alcance probatorio de los documentos aportados. En este sentido señalaba expresamente lo siguiente: «Ahora bien, naturalmente esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico-Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico-administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc.; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017».

Por lo tanto, concluye que la posibilidad de aportar en el marco de un procedimiento de revisión pruebas que no fueron aportadas a lo largo del procedimiento de comprobación o inspección debe limitarse a aquellos casos en los cuales la valoración de la misma no requiera de actividad investigadora alguna por parte del tribunal.

Así se venía entendiendo desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. núm. 1596/2012 –NFJ056239–) en la cual se desestimaba un recurso de casación por carencia manifiesta de fundamento al pretender una revisión de la valoración de la prueba vetada en vía casacional, señalando algunos tribunales de justicia que «la prueba aportada sí se admite, pero lo que ocurre es que ella, por sí misma, es insuficiente para acreditar lo que pretende» (STSJ de Andalucía de 2 de noviembre de 2017 [rec. núm. 88/2017 –NFJ070534–], FD 3), por lo tanto «la extemporaneidad de su presentación debilita su fuerza probatoria y será preciso que se desprenda de las mismas, de forma clara y contundente, la certeza de los hechos que pretenda acreditar» (STSJ de Cataluña de 7 de junio de 2017 [rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–]). Postura que, necesitada de un pronunciamiento en cada caso concreto, era reputada también como adecuada por alguna parte de la doctrina (Huesca Boadilla, 2015, p. 4).

Sin embargo, tal y como señala Bas Soria (2017, p. 124), dicha interpretación no se deduce de lo establecido por el Tribunal Supremo en la mencionada Sentencia de 20 de abril de 2017, y aun-

que pudiera resultar razonable una cierta ponderación de circunstancias como entiende el TEAC, lo cierto es que la sentencia no parece establecer limitaciones a la aportación de documentos¹⁹.

Por lo tanto, la aportación tardía de documentos que requieran de una ulterior actividad de comprobación no debe ocasionar sin más una inadmisión de la prueba. El órgano de revisión debe admitir los documentos y debe proceder a su toma en consideración. Ahora bien, en la medida en que el órgano revisor no realiza labores de investigación puede optar por ordenar una retroacción de actuaciones para que el órgano de comprobación vuelva a dictar acto de liquidación teniendo en cuenta la nueva prueba o bien puede entrar a valorar los documentos aportados y concluir que tienen o no *per se* fuerza probatoria suficiente. En este caso, el interesado tendrá que asumir que la aportación tardía de documentos puede suponer una disminución del valor probatorio de los mismos.

Sin embargo, algunos autores han considerado que la presentación con posterioridad al procedimiento de comprobación de documentos que conlleven la necesidad de realizar nuevas actuaciones investigadoras puede ser admitida, pero llevaría en todo caso a una decisión desestimatoria por requerir del órgano de revisión una labor que excede de sus competencias. Señala Puerta Arrúa (2018, p. 139) que, de aceptar la aportación de documentos que requiriesen de una posterior labor de investigación, conllevaría la necesidad de que el tribunal ordenase una retroacción de actuaciones para que el órgano de aplicación de los tributos llevase a cabo dicha labor y, en su caso, dictase una nueva liquidación, lo cual no resulta acorde con la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los supuestos en los que procede la retroacción. Por ello, entiende que, en estos casos, el órgano revisor deberá entrar a valorar la prueba aportada por el obligado tributario, pero desestimarla por insuficiencia de la misma, al requerir de una ulterior investigación que excede de sus competencias. En sentido contrario, Bas Soria (2017, p. 124) sí entiende posible la retroacción de actuaciones en aquellos casos en los que deba remitirse nuevamente al órgano de aplicación de los tributos para alcanzar una decisión sobre la valoración de la prueba y así lo han hecho en ocasiones nuestros tribunales como, por ejemplo, en la STSJ de Extremadura de 5 de marzo de 2015 (rec. núm. 504/2011 –NFJ058452–).

Pero además de una posible retroacción de actuaciones, tampoco existe impedimento alguno que limite la posibilidad de valorar nuevos documentos por parte del órgano revisor siempre y cuando disponga de los elementos probatorios necesarios para llevar a cabo dicha labor; es más no son pocas las ocasiones en las que nuestros tribunales valoran pruebas en el marco del procedimiento del que estén conociendo. En este sentido el TSJ de Madrid en Sentencia de 28 de octubre de 2014 (rec. núm. 1150/2012 –NFJ057380–) pone el acento en el hecho de que la valoración de los documentos aportados «no pretende convertir esta Sección, ni antes al TEAR, en órganos de gestión tributaria, sino que tiene por finalidad justificar los hechos en que se basan los motivos de impugnación», cuestión que obviamente resulta perfectamente acorde con el proceso.

¹⁹ Según este autor el criterio del TS supone que «en todo caso y en todo momento debe admitirse y valorarse la prueba aportada por el interesado; aunque este la hurtara en un momento procesal anterior».

2.4. AUSENCIA VERSUS INSUFICIENCIA DE LA PRUEBA DOCUMENTAL

Una vez señalado con carácter general que, primero, cabe aportar nuevos documentos en fase de revisión no aportados en el seno del procedimiento de comprobación e investigación, y, segundo, que una vez admitidos los documentos no existe obstáculo procesal para que el tribunal pueda, si dispone de los elementos suficientes, proceder a su valoración, nos parece necesario incorporar un nuevo elemento al juego hermenéutico: la diferencia entre pruebas no aportadas en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria e insuficiencia de las pruebas aportadas en el mismo. Los parámetros interpretativos deben ser diferentes en ambos casos, de tal forma que será en los casos de falta de aportación de documentos dónde debe entrar en liza la actitud del contribuyente como elemento determinante de la admisión o no de nuevos documentos en el proceso.

Los supuestos de insuficiencia probatoria de los documentos aportados en el procedimiento de comprobación o investigación no deben aunarse a situaciones de comportamiento obstructivo por parte del obligado tributario, pues nada impide a la Administración solicitar nueva documentación que complemente a la ya aportada si la considera insuficiente, como al obligado tributario utilizar medios de prueba distintos a los designados por el órgano administrativo. Por ello, en estos casos no debería existir impedimento alguno para su aportación en un momento posterior ni límites a la hora de su admisión y valoración. Así, el TSJ de las Islas Baleares en Sentencia de 25 de enero de 2017 (rec. núm. 150/2016 –NFJ066526–) separa ambos supuestos en el sentido de que «en el caso que nos ocupa, no se trata de nuevas alegaciones y tampoco se está en el caso de que se acredite por primera vez la realidad de las retenciones, sino que simplemente se complementa con otras pruebas lo que ya se aportó en fase de comprobación y fue interpretado como insuficiente. [...] Pues bien, con las facturas aportadas en la reclamación económico-administrativa no se hace sino disipar las dudas que generaron aquellos certificados, pues ahora ya se ve que lo certificado sí era correcto. Es decir, no estamos ante supuesto de aportación de pruebas que no se aportaron en fase de gestión, sino documentos que acreditan que aquellas pruebas sí presentadas en tiempo y forma (los certificados de retención) eran creíbles y debieron ser interpretados como suficientes» (FD 2). De igual forma lo entiende el TSJ de Canarias, en Sentencia de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–) al declarar que «por lo que se refiere a la cuestión de la aportación de documentos con posterioridad a la conclusión del procedimiento de gestión, se pone de manifiesto que no estamos ante una conducta renuente del obligado tributario ya que este presentó en alegaciones lo que consideró suficiente para acreditar el importe de los gastos de personal cuya deducibilidad invoca. Es como consecuencia de que tal documentación fue considerada insuficiente por la Administración que se aportó más documentación posteriormente en el procedimiento económico-administrativo; todo lo cual conduce a afirmar, de acuerdo con la doctrina expuesta, la procedencia de su análisis en vía de revisión» (FD 2).

A igual conclusión llegan nuestros tribunales cuando se utilizaron medios de prueba distintos a los exigidos por la Administración tributaria, pero igualmente válidos. Así lo ha puesto de manifiesto el TS en Sentencia de 5 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 3119/2013 –NFJ056643–) en la que se dice: «Si la perspectiva que se adopta es la de la realidad de los gas-

tos, cuya deducción constituye el objeto litigioso, cualquiera que sea el modo en que se acredite su existencia, esta deberá ser tenida en cuenta, siendo inadmisibles que la falta de prueba de un gasto en el modo exigido por la Administración, se convierta en un motivo de denegación del gasto cuando este resulte debidamente acreditado por otros medios. Si la perspectiva de solución del litigio es la de decidir sobre si se dan las circunstancias que justifiquen la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, es evidente que la respuesta positiva se impone pues la acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida –aunque presentada en un momento posterior– previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración». Doctrina que recoge también el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) incluso en situaciones en las que el contribuyente disponía del documento requerido: «el contribuyente disponía desde el primer momento de la documentación que finalmente, una vez concluido el procedimiento administrativo, aportó. Pero decidió en primer lugar presentar en defensa de su derecho otros documentos [...] Cuando finalmente acompañó los documentos que Hacienda consideraba válidos, aunque concluido el procedimiento administrativo, los mismos debieron ser admitidos por el Tribunal. Y ello como hemos expresado, a pesar de que obrando en poder del contribuyente desde el primer momento, este decidió acreditar su derecho por otros medios. [...] Vemos en consecuencia cómo, la sola consideración de si los documentos obraban o no en poder del contribuyente al inicio del procedimiento, es claramente insuficiente, y restringe de forma desproporcionada su derecho de defensa» (FJ 2).

Por lo tanto, no resulta acorde con el derecho de defensa una interpretación por parte de los órganos revisores que conduzca a rechazar la aportación de documentos en una fase posterior a la finalización del procedimiento de comprobación o investigación cuando el documento fue requerido por el órgano de comprobación y no fue aportado por el interesado, pero aportó otros documentos probatorios igualmente admitidos en derecho que sin embargo no fueron considerados suficientes por la Administración tributaria.

Distinto a la insuficiencia es la situación de ausencia de aportación de documentos durante el procedimiento de comprobación o investigación por parte del obligado tributario, en la que, a su vez, pueden ensayarse distintos escenarios en función de las circunstancias concurrentes:

- Que los documentos no se hubiesen podido presentar con anterioridad por fuerza mayor o imposibilidad.
- Que se hubiesen aportado fuera del plazo sin que haya habido mala fe o abuso de derecho.
- Que se hubiesen aportado posteriormente habiendo una clara conducta de mala fe o abuso por parte del obligado tributario.
- Que se aporte posteriormente, pero eran documentos que obraban en poder de la Administración, que sin embargo los requiere.

Tanto los tribunales como la Administración parecen tener claro la admisión de documentos que no se hubiesen aportado con anterioridad por imposibilidad objetiva o subjetiva o en aquellos casos en los que se aporten documentos que estaban en poder de la Administración, pues ambas situaciones tienen reconocimiento legal expreso de mayor o menor alcance. Así, por ejemplo, el artículo 241.2 de la LGT señala que en alzada ordinaria solo resultan admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia y el artículo 34 h) de la LGT reconoce el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

Más precauciones se han venido adoptando, sin embargo, cuando la no aportación en sede del procedimiento de comprobación o investigación no responde a una de estas causas. Y es precisamente en estos casos donde adquiere relevancia la jurisprudencia elaborada en torno a la conducta del obligado tributario tal y como veremos posteriormente.

2.5. LA BUENA FE Y EL ABUSO DE DERECHO COMO LÍMITE

Sin entrar en un análisis del concepto de buena fe y abuso del derecho, lo cual excede del objeto de este trabajo, resulta indiscutido afirmar que el principio de buena fe planea a lo largo de todo el desarrollo de las relaciones jurídicas, proyectándose tanto sobre los derechos como sobre las obligaciones.

Bien es sabido que el artículo 7 del Código Civil establece que los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe y que la ley no ampara el abuso del derecho. También lo es que dicho principio tiene una importante faceta procesal o procedimental tal y como prevé el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial al señalar que «en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe». Y entre dichos procedimientos quedan obviamente incluidos aquellos que se desarrollan en el ámbito tributario. Así lo recuerda la STS de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) al señalar que «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 estos 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)» (FD 3).

Pues bien, tal y como pone de manifiesto González Pérez (2005, p. 354), dicho principio en el ámbito procesal «impone algo más que una interdicción de cualquier actuación conducente a entorpecer la buena marcha del proceso. Impone a las partes una actitud de colaboración, como la que se concreta en la facilitación de aquellas pruebas que obren en poder de alguna de ellas»; es decir, buena fe procesal es sinónimo de juego limpio procesal o, en palabras de Huesca Boadilla (2015, pp. 4 y 8), de lealtad procesal. Es por ello que los procedimientos tributarios deben configurarse como cauce de cooperación entre el obligado tributario y la Administración, en el que ambas partes proceden de buena fe, «evitando maniobras dilatorias u obstruccionistas de su buen desarrollo y sin predeterminaciones en cuanto a la finalización del mismo» (Ruibal Pereira, 2018, p. 350).

Tal y como hemos apuntado con anterioridad, la posición de los tribunales ha ido evolucionando a la hora de admitir la aportación de nuevos documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación o investigación hacia una admisión generalizada, pero en la que, a su vez, el comportamiento del obligado tributario ha pasado a desempeñar un papel fundamental como vamos a ver.

En el ámbito de los tribunales de justicia, para decidir si debía admitirse la aportación de documentos en una fase posterior al procedimiento de comprobación o investigación, se venía atendiendo a circunstancias como: el tipo de requerimiento de información (genérico o específico) realizado por la Administración tributaria y a la diligencia o falta de diligencia del obligado tributario. En este sentido, la STSJ de Canarias de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 25/2015 –NFJ065259–) entendió que «resultan determinantes las circunstancias que motivan la no aportación de los documentos y pruebas en el procedimiento de gestión o inspección, tales como un requerimiento de aportación de documentos genérico o, por el contrario, específico; o que la no aportación de documentos por parte del interesado sea imputable, o no, a una actuación poco diligente». Y, partiendo de estos criterios entiende el TSJ de Canarias en la sentencia mencionada, en el caso objeto del litigio el carácter específico de la documentación requerida y la posibilidad de tener acceso a dicho requerimiento tanto en fase de comprobación como en vía de recurso administrativo, llevan a concluir que el contribuyente actúa con una falta de diligencia debida y, por lo tanto, no cabe admitir las pruebas que pudieron ser presentadas en fases anteriores pues no cabe amparar el abuso de derecho²⁰. De igual forma, en Sentencia de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–) añade que «fuera de los casos en que el interesado no aporte dolosamente o con grave negligencia, los documentos requeridos o los que correspondan a cada supuesto, para reservar su aportación a las vías de revisión, económico-administrativa o jurisdiccional, rige en tales vías de revisión el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos, conforme al artículo 24 de la Constitución. La conclusión anterior es especialmente aplicable cuando el requerimiento formulado por la Administración es genérico, sin petición de una documentación precisa» (FJ 2).

En la misma línea el TSJ de Madrid, en Sentencia de 19 de octubre de 2017 (rec. núm. 240/2016 –NFJ069411–), rechazó la aportación de determinados documentos en el recurso de reposición por cuanto «pone de manifiesto la contumaz pasividad del sujeto pasivo, quien habiendo tenido tiempo sobrado para atender al requerimiento en el plazo inicial o en el plazo de amplia-

²⁰ Señala la mencionada sentencia: «En el presente caso, la actora no ha alegado dificultad técnica o material de acceso a la notificación electrónica de la comunicación de inicio del procedimiento de gestión que impida que la misma se tenga por notificada. En dicha comunicación se le indicó concretamente que para justificar la procedencia de la deducción aplicada debía aportar las facturas acreditativas de las inversiones realizadas y, todavía, pudo aportar dicha documentación en la vía del recurso de reposición. La existencia de una indicación concreta de la documentación justificativa y la ausencia de una actuación diligente de la parte actora en la gestión de sus propios intereses permite considerar justificado, en aras de aquel principio general que no se examinara la documentación presentada por la actora en el procedimiento económico-administrativo, solución que debe trasladarse a esta sede. El razonamiento precedente determina la desestimación del recurso» (FJ 2).

ción y con posterioridad en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación, no ha aportado documentación alguna» (FD 5).

Sin embargo, algún Tribunal Superior de Justicia ha venido mostrando una visión más restrictiva de la limitación, requiriendo una conducta más activa por parte del contribuyente a la hora de rechazar la admisión de nuevos documentos. Así, el TSJ de Cataluña señaló en Sentencias de 6 de febrero (rec. núm. 612/2013 –NFJ068096–) y 7 de junio de 2017 (rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–) que, conforme a la jurisprudencia de la sala sobre esta cuestión, debe entenderse que «solo en casos de circunstancias excepcionales, como las citadas de dolo o negligencia grave, podrá limitarse la aportación de documentos en las vías de revisión» (FJ 3)²¹.

Por lo tanto, el criterio decisor se situaba en unos casos en la falta de diligencia y en otros en el dolo o negligencia grave del obligado tributario.

También el Tribunal Supremo parece haber matizado su propia jurisprudencia pues si en la Sentencia de 17 de octubre de 2014 se refería a la «pasividad» del obligado tributario como fundamento del rechazo de aportación de documentos en vía judicial²², en la más reciente de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) viene a establecer como límite a la posibilidad de aportar pruebas en vía de revisión una única excepción: «que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente», añadiendo que «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» (FJ 3). Por lo tanto, dos son las cuestiones que deben analizarse por parte de un tribunal antes de decidir sobre la admisión de documentos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación: la conducta del contribuyente y el reflejo en el expediente administrativo.

En este sentido, podemos comprobar que mientras la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia oscilaba entre la constancia de una «falta de diligencia» por parte del contribuyente o la exigencia de «dolo o negligencia grave» en su conducta, el Tribunal Supremo apuesta por una fórmula más abierta e indeterminada al referirse a una «actitud abusiva o maliciosa», pero cuya intensidad debe ser proporcional al efecto con el que se sanciona (la imposibilidad de aportar documentación). Esto supone que una vez más la posibilidad o no de aportación de documentos queda circunscrita, por lo que se refiere al primero de los requisitos (actitud abusiva o maliciosa), al mundo probatorio del caso concreto y a la interpretación judicial que de ello se haga, pero

²¹ En el mismo sentido la Sala se pronunció en Sentencias 270/2014, de 27 de marzo (NFJ071824); 6/2013, de 10 de enero (NFJ051446); 70/2013, de 24 de enero (NFJ050835), y 1071/2013, de 30 de octubre (NFJ053412).

²² En la STS de 17 de octubre de 2014 (rec. cas. núm. 1596/2012 –NFJ056239–), FD 4, se dice: «Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección».

añadiéndose un segundo requisito formal (constancia en el expediente de dicha actitud), cuya finalidad es obviamente facilitar la comprobación de dicha actitud a lo largo del procedimiento.

Ahora bien, a pesar de la dificultad de ensayar supuestos generales y abstractos de inadmisión de documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación o investigación, no creemos que, *a contrario sensu*, pueda mantenerse una presunción de mala fe o una actitud abusiva cuando simplemente el obligado no ha probado la imposibilidad de aportar los documentos en una fase anterior, como sin embargo se desprende la STSJ de Cataluña de 7 de junio de 2017 (rec. núm. 1109/2013 –NFJ068775–) cuando señala «Es interés del contribuyente, al efecto de calcular la ganancia patrimonial generada en la transmisión del inmueble, el fijar un precio de adquisición mayor y por ello, a tenor de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT correspondía a él la carga de la prueba de acreditar la certeza de lo manifestado en su autoliquidación, y cuando debió de aportar la documentación que amparaba su pretensión no lo hizo, y la aportada en vía económico-administrativa no ha sido suficiente, en parte por la propia dinámica que comporta aportarla de forma tardía ante un órgano cuyo cometido no es liquidar sino revisar, y en parte también, porque la misma era incompleta y venía huérfana de otra prueba que validase el documento presentado, razón por la cual el recurso debe ser desestimado» (FJ 3).

Pero, además, la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta cuestión presenta otro matiz de no poca importancia relacionada con la carga de la prueba. Si en la sentencia del año 2014 la admisión queda supeditada a que se acredite la imposibilidad subjetiva para su aportación con anterioridad, lo cual parece situar la carga de la prueba en el obligado tributario, en la sentencia de 2018 señala que solo cabe limitar la admisión cuando la actitud del interesado sea abusiva o maliciosa y se constate en el expediente, circunstancia que corresponde acreditar al órgano administrativo. Por lo tanto, la jurisprudencia última supone una inversión en la carga de la prueba a la hora de acreditar la actitud del obligado tributario, de importante trascendencia.

3. LOS LÍMITES TEMPORALES A LA APORTACIÓN DE DOCUMENTOS. CRITERIOS GENERALES Y EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL

3.1. LA POSIBILIDAD DE APORTACIÓN EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO EN CURSO Y APORTACIÓN EN FASES POSTERIORES

A la hora de abordar la cuestión relativa a los límites temporales para la aportación de documentos resulta básico partir de una concepción del procedimiento tributario, tanto en fase de gestión como de revisión, como un auténtico proceso en el que ambas partes dirimen un conflicto jurídico, debiendo rechazarse, tal y como mantiene el TS en la Sentencia de 10 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–), «la visión en extremo formalista que subyace en las resoluciones aprobadas en la vía económico-administrativa, que convierten el procedimiento administrativo, ya sea de gestión o de revisión, antes que en un cauce adecuado para el ejercicio de los derechos mediante la confrontación de los hechos y de las normas que los amparan, a fin de

reconocerlos o negarlos a la luz de la realidad de las cosas y del marco jurídico que los regulan, en una carrera de obstáculos que el administrado debe superar y en el que el objetivo es buscar la cobertura formal a una decisión desestimatoria con independencia de admitir que aquel lleva la razón en cuanto a la realidad de los hechos en que sustenta su pretensión» (FJ 3).

Pues bien, partiendo de esta configuración entendemos necesario diferenciar dos posibles situaciones a la hora de pronunciarnos sobre la aportación de documentos:

- En primer lugar, que la aportación se pretenda realizar en el marco de un procedimiento concreto en curso, ya sea de comprobación, ya sea de revisión administrativa o judicial, pero fuera del trámite fijado por la norma.
- En segundo lugar, que la aportación de documentos se quiera llevar a cabo una vez iniciado un nuevo procedimiento, bien de revisión administrativa, bien jurisdiccional.

Es decir, una cuestión es determinar si se pueden aportar documentos en el marco de un procedimiento de comprobación en cualquier momento anterior al acta o al acto de liquidación, o dentro de un procedimiento de revisión administrativa en cualquier momento anterior a dictar resolución o, finalmente, en un procedimiento contencioso en cualquier momento anterior a la sentencia, y otra completamente distinta es iniciar un nuevo procedimiento y en este aportar documentos en el momento procesal oportuno destinados a probar la pretensión deducida que no fueron aportados en procedimientos anteriores. Y lo es por cuanto los principios que deben prevalecer en uno u otro caso pueden y deben ser distintos.

En el primero de los escenarios, la preclusión se erige, desde una perspectiva constitucional, como un principio fundamental para garantizar el derecho de defensa de ambas partes y, desde una sistemática procesal, como un mecanismo necesario de ordenación procesal que permita avanzar el procedimiento²³. Un procedimiento en el que se pudiesen admitir nuevas pruebas siempre que el interesado lo considerase oportuno conllevaría una vuelta atrás que obligaría a la repetición de actuaciones contrario tanto a la agilidad del proceso como a la garantía de un mínimo grado de seguridad jurídica en su aspecto procedimental.

Por el contrario, en el segundo de los escenarios, y como veremos a continuación, la jurisprudencia ha manifestado que la regla general debe enunciarse en sentido afirmativo, es decir, debe considerarse posible aportar documentos en vía judicial que no se aportaron en la fase de revisión administrativa. Así lo señala de forma contundente el Tribunal Supremo en el ámbito del proceso judicial (entre otras, SSTS de 20 de abril de 2017 [rec. cas. núm. 615/2016 –NFJ066660–], de 20 de junio de 2012 [rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–] y de 24 de junio de 2015 [rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–]).

²³ Sobre la importancia del principio de preclusión en el ámbito del proceso civil *vid.* López Jiménez (2017, pp. 43 y ss.).

Y de igual forma dicha posibilidad debe extenderse al recurso de reposición o a la vía económico-administrativa permitiendo la aportación de documentos que no se incorporaron durante el procedimiento de comprobación. Nuevamente el Tribunal Supremo resulta contundente en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) al establecer expresamente 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» (FJ 3). Aunque dicha postura ya podía encontrarse con anterioridad en la doctrina elaborada por algunos Tribunales Superiores de Justicia como, por ejemplo, la STSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–) al señalar que, aun reconociendo que es el procedimiento de comprobación tributaria el lugar idóneo para la aportación de pruebas «tal consideración no puede llevar a negar en absoluto posibilidad de aportar documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición o en vía económico-administrativa, por cuanto supondría dejar vacío de contenido el artículo 236.4 de la LGT y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión»²⁴.

3.2. APORTACIÓN DE DOCUMENTOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN

La Administración tributaria, así como los tribunales económico-administrativos venían sosteniendo que no resultaba posible la aportación con posterioridad al trámite de audiencia o al escrito de alegaciones salvo imposibilidad y lo hacían sobre la base de lo previsto en el artículo 112 de la Ley 30/1992 en la que se señalaba la improcedencia de tener en cuenta en la resolución de recursos «hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho»; previsión que se mantiene en el actual artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En el ámbito de los procedimientos tributarios una limitación similar aparece recogida en el 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, al establecer en el artículo 96.1 que durante el trámite de audiencia se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obliga-

²⁴ Y en la misma línea la Sentencia también del TSJ de Canarias de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 25/2015 –NFJ065259–) señala que esa consideración de lugar adecuado significa «que no puede dejarse al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses, lo cual constituye un trasunto del principio de que la Ley no ampara el abuso del derecho, como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2015. Por otro lado, ello no puede llevar a negar en absoluto la posibilidad de aportar documentos y pruebas en vía de recurso administrativo de reposición o en vía económico-administrativa, por cuanto supondría dejar vacío de contenido el artículo 236.4 de la LGT» (FJ 2).

dos tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia y durante dicho trámite podrán aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas [...]. Añadiéndose en el número 4 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».

Pues bien, tal y como hemos señalado, este precepto tiene toda la lógica cuando nos encontramos en el primero de los escenarios antes relatados, es decir, cuando lo que se discute es el momento procesal para la aportación de documentos *ad intra* de un procedimiento. Y es en este marco donde también tendría sentido el argumento utilizado en distintas ocasiones por el TEAC en cuanto que no resulta posible dejar al arbitrio del contribuyente la duración de los procedimientos (Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2011 [RG 2722/2009–NFJ044384–], FD 3), como también se tiene señalado en algún pronunciamiento judicial al entender que un mínimo y elemental orden procesal impide que los interesados puedan elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas (SAN de fecha 22 de septiembre de 2016 [rec. núm. 152/2013–NFJ064429–]).

Por ello, en cuanto a la duración de los procedimientos, en el seno del procedimiento inspector la LGT ha arbitrado un mecanismo que parece compensar estas aportaciones tardías con el otorgamiento de un tiempo al órgano de inspección para su valoración. En este sentido, el artículo 104 del 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, considera como dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria, tanto los retrasos por parte del obligado tributario de requerimientos de aportación de documentos como la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. De igual forma, la sanción por una aportación tardía de documentación viene de la mano del artículo 150.5 de la LGT cuando señala que «cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias». Por lo tanto, en el ámbito de la inspección de los tributos parece haberse encontrado una vía para impedir una conducta renuente a la colaboración por parte de un obligado tributario desde la perspectiva de la aportación documental, la cual puede resultar adecuada siempre y cuando se aplique en un entorno de colaboración entre ambas partes y vaya acompañada de una interpretación administrativa que permita la aportación de documentos en fases posteriores del procedimiento que respondan a causas justificadas.

Por lo tanto, en esta fase la incorporación de restricciones temporales obedece pues a una lógica racional del procedimiento que permite garantizar el derecho de defensa de ambas partes, de ahí que resulte proporcional y necesario establecer límites a la aportación de documentos sobre la

base del principio de preclusión y de un mínimo orden procesal que impida el abuso del derecho en este ámbito, pero, asimismo, estos mismos principios deben avalar la posibilidad de prever situaciones en las que se admitan documentos con posterioridad. En este sentido, la propia naturaleza de los procedimientos de comprobación tributaria llevados a cabo por los órganos de gestión requeriría de ciertas matizaciones en esta cuestión, pero a ello nos referiremos en otro trabajo.

De igual forma, la aportación de documentos en la vía de recurso jurisdiccional, viene sometida en todo caso a su aportación en los trámites habilitados legalmente para ello, normalmente en los escritos de demanda y contestación de la demanda, supuestos a los que se une la posibilidad de aportación en el trámite de conclusiones. Es decir, la previsión de restricciones temporales a la aportación de documentación no es exclusiva del ámbito administrativo, sino que se establece también en el ámbito del proceso tal y como prueba el contenido del artículo 56.4 de la LJCA al señalar 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».

En este ámbito jurisdiccional queremos apuntar también una cuestión que todavía no ha encontrado respuesta en nuestro actual sistema de recursos y que resulta especialmente relevante una vez que ha entrado en vigor la reforma de la casación en el orden contencioso-administrativo. Nos referimos a la aportación al proceso de una o varias sentencias dictadas por el Tribunal Supremo fijando doctrina aplicable al caso una vez concluidos los trámites posibles para aportación de documentos en un procedimiento y de cuya aplicación resulta una estimación de las pretensiones de la parte. Y ello es especialmente importante por cuanto el nuevo recurso de casación contencioso-administrativo impide el acceso a la casación en aquellos casos en los que el Tribunal Supremo ya haya sentado doctrina sobre la cuestión, consolidándose en estos casos una clara situación de vulneración de la justicia tributaria.

3.3. APORTACIÓN DE DOCUMENTOS EN UN PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

Si nos situamos ahora en el plano de cambio de procedimiento, bien distinta se muestra la escenografía cuando el artículo 112 de la Ley 30/1992 se ha utilizado por determinados tribunales para negar la posibilidad una vez finalizado el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación, de aportar documentos en alguno de los procedimientos de revisión.

3.3.1. Aportación de documentos en vía contencioso-administrativa

No nos detendremos demasiado en este apartado por cuanto ha sido la vía judicial la primera instancia en la que se ha reconocido la posibilidad de aportar por primera vez pruebas no

aportadas en el correspondiente procedimiento de comprobación tributaria. Tradicionalmente se había vedado esta posibilidad sobre la base de una concepción ciertamente restrictiva del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa. Sin embargo, dicha concepción fue objeto de matización por parte de la jurisprudencia que, sobre la base del principio *pro actione* vinculado a un correcto entendimiento del derecho a la tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24 de la Constitución, reconoció un mayor campo de actuación a la actividad probatoria en el seno del proceso y actualmente existe una clara línea jurisprudencial avalada tanto por el Tribunal Constitucional (SSTC 75/2008, de 23 de junio –NFJ029057–; 25/2010, de 27 de abril –NCJ052098–) como por el Tribunal Supremo (SSTS de 11 de febrero de 2010 [rec. cas. núm. 9779/2004 –NFJ038317–] y de 20 de junio de 2012 [rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–]) que establece el límite en la alteración de los hechos que fundaron la pretensión, introduciendo cuestiones nuevas, pero que permite la aportación de nuevas pruebas que acrediten la veracidad de los hechos que sirven de fundamento a la pretensión ejercitada.

Así lo proclama la STS de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–)²⁵ al establecer 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». El artículo 56.1 de la LJCA permite alegar en la demanda aquellos motivos que se consideren necesarios para fundamentar sus pretensiones, de tal forma 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» (FJ 5).

Ahora bien, como ya hemos apuntado al inicio del trabajo, y a pesar de la consolidada doctrina general sobre la admisión de nuevas pruebas en vía judicial, no resulta sencillo en la práctica diferenciar aquellas situaciones en las que se aporta nueva documentación para acreditar la realidad de los hechos ya introducidos en la fase de comprobación de aquellas otras en las que se aportan nuevos datos no alegados con anterioridad, pues en este último caso podría llegar a producirse una vulneración de las facultades de la inspección y de la finalidad del procedimiento, tampoco deseable²⁶. Por ello, todo apunta a que sobre la base de líneas generales que defi-

²⁵ Así lo recoge también la STSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–), FJ 2.

²⁶ Así lo señala Fernández Montalvo en el voto particular a la Sentencia de 20 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–) al señalar: «la recurrente podía aportar con su demanda nuevos documentos pero no nuevos gastos. Nueva documentación que acreditase la realidad y calificación fiscal de gastos planteados ante la Administración, pero no documentación, nueva o no, relativa a gastos distintos de los que conformaron la pretensión deducida ante la Administración. B.- Si el criterio de la mayoría que suscribe la sentencia se consolidara como jurisprudencia de la Sala, se daría base para considerar como actuación legítima y amparable la de quienes, con vulneración de las funciones de la

nen contornos de este derecho, seguirá siendo necesaria una interpretación pegada a los hechos para decidir en cada caso cuando estamos únicamente ante la aportación de nuevos documentos.

3.3.2. Aportación de documentos en vía de revisión administrativa

Tal y como hemos señalado, el artículo 112 de la Ley 30/1992 (actual art. 118 Ley 39/2015) no puede erigirse en fundamento de la inadmisión de documentos en fase de revisión. Esta interpretación es la que rechaza el Tribunal Supremo en la Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) al negar la validez de una interpretación conforme a la cual 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 estas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos» (FJ 2), y lo hace sobre la base de dos argumentos:

- El primero, referido a la no aplicación del artículo 112 de la Ley de procedimiento administrativo en el ámbito tributario, por cuanto no cabe aplicación de otra ley cuando la cuestión está expresamente regulada en la disciplina de la que se trate; es decir, no cabe acudir al mencionado precepto cuando en la normativa tributaria existe previsión, y detallada, del procedimiento económico-administrativo; regulación que el Alto Tribunal tilda de no solo «extensa y minuciosa» sino «completa».
- Y el segundo, partiendo de una aplicación supletoria del artículo 112, por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo que en esta materia es clara: sí cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión.

Dicha posibilidad se extiende a toda la fase de revisión administrativa, de tal forma que nos encontramos con pronunciamientos jurisprudenciales que lo reconocen tanto en sede del recurso de reposición como respecto de la vía económico-administrativa. En efecto, la Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009 era un claro ejemplo de la postura mantenida por los órganos de revisión administrativa con relación a la posibilidad de aportar documentos una vez finalizado el procedimiento de comprobación tributaria. Sin embargo, el TEAC se ha visto obligado a modificar su posición como consecuencia de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo sobre esta cuestión en Sentencias, entre otras, de 24 de junio de 2015 o 20 de abril de 2017.

En efecto, la STS de 24 de junio de 2015 (rec. cas. núm. 1936/2013 –NFJ059126–) señaló que la interpretación conforme a la cual la aportación de documentos tiene el límite temporal otorgado por la Administración responde a una concepción revisora de la LJCA. Este carácter revisor solo impide alterar hechos que individualizan las causas de pedir o modificar las pretensiones. Y si esto es así en vía jurisdiccional con más razón cuando los documentos se aportan

inspección tributaria (art. 141 LGT) y finalidad del correspondiente procedimiento, se reservan no solo documentación sino también datos precisos para la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas».

en sede del recurso de reposición. Posteriormente la STS de 20 de abril de 2017 (rec. cas. núm. para unific. de doctrina 615/2016 –NFJ066660–) nuevamente ha señalado que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con aportación de documentos que acompañen al escrito de interposición. Entiende el tribunal que, si es posible aportar en vía económico-administrativa y en vía judicial, más lógico que puedan aportarse en el primero de los medios de los que dispone el 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–» (FJ 3).

Por lo que se refiere a la aportación de prueba en vía económico-administrativa la LGT resulta claramente restrictiva a la hora de permitir la aportación de pruebas por primera vez. En este sentido el artículo 241 de la LGT prevé que en alzada solo son admisibles las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

Inicialmente el TEAC, sobre la base de este precepto, entendió que no debía valorar la prueba aportada una vez finalizado el procedimiento de comprobación, salvo imposibilidad para haberla aportado en un momento anterior; imposibilidad que entendió en unos casos de carácter objetivo, es decir, supuestos que nos situarían, por ejemplo, ante casos de fuerza mayor u obtención de documentos con posterioridad (Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 [RG 6668/2012 –NFJ056570–]) y en otros, con matices subjetivos, como por ejemplo, ante requeri-

mientos imprecisos o genéricos de la Administración (Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 [RG 761/2012 –NFJ054012–]) (Puerta Arrúa, 2018, p. 136).

Sin embargo, el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–) ya anunció que no resultaba admisible aquel posicionamiento que considerase que la previsión del artículo 241 de la LGT solo admite la prueba en la alzada cuando no haya podido incorporarse en primera instancia por una imposibilidad objetiva. Así, expresamente declara el Alto Tribunal que «esta imposibilidad alude a una "imposibilidad subjetiva" no a un obstáculo objetivo para su presentación» (FJ 3). Argumento que parece indicar la necesidad de valorar la conducta del contribuyente a la hora de presentar o no documentos en la fase anterior de recursos, pero no necesariamente que debe ser el interesado el que tenga que probar la imposibilidad, como sí parece concluir el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 18 de octubre de 2016 (rec. núm. 200/2015 –NFJ064752–) al establecer que por imposibilidad objetiva «ha de entenderse, cualquier motivo que le haya impedido aportar la documentación en el momento procesal oportuno si bien se juzga necesario, no obstante, en estos casos, que el interesado justifique al Tribunal u órgano que haya de resolver su recurso, los motivos de la aportación extemporánea de los documentos» (FJ 2).

En la misma línea entiende Huesca Boadilla (2015, p. 5) que una adecuada aplicación del principio de tutela judicial efectiva debe llevar a separar aquellos supuestos en los cuales el obligado tributario «a su voluntad, pretenda sustraer a la Inspección en el momento procesal oportuno los datos necesarios» de aquellos otros en los que «se acredite una imposibilidad cierta y justificada de aportar la documentación» durante dicho procedimiento, tal y como se desprende de la doctrina emanada del TEAC en la Resolución de 6 de noviembre de 2014²⁷.

Sin embargo, la STS de 10 de septiembre de 2018 (rec. cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) supone un avance importante en la medida en que realiza una serie de consideraciones generales sobre la vía económico-administrativa y los tribunales económico-administrativos que sientan las bases para la solución que adopta con relación al tema de la aportación de documentos. Así, la mencionada sentencia recuerda la plenitud de funciones revisoras con las que actúan los tribunales económico-administrativos y el perfil cuasijurisdiccional del procedimiento de revisión en la vía tributaria, por lo que les resultaría de aplicación la jurisprudencia sobre el alcance del carácter revisor de la vía contencioso-administrativa. Así se desprende del fundamento jurídico tercero.2 cuando señala lo siguiente:

«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

²⁷ La Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–) se refiere expresamente a la necesidad de diferenciar entre la actitud del obligado tributario que «a su voluntad sustraiga a la Inspección los datos necesarios» de aquellas situaciones en las que existe una «imposibilidad justificada de aportar», de tal forma que no procede la admisión de la documentación cuando «no que[de] acreditada la concurrencia de circunstancia excepcional que justifique la tardía aportación».

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».

Partiendo pues de esta configuración y más allá de recodar la posibilidad de aportar pruebas en vía económico-administrativa, sostiene que solo cabrá limitarse dicha posibilidad cuando «la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente», apareciendo dicha actitud «con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita» (FJ 3).

Por lo tanto, la actual jurisprudencia parece abogar por una admisión de la aportación de prueba en cualquier fase revisora, siempre y cuando se mantenga dentro de los límites de la pretensión deducida y de los hechos que la delimitan y cuando no responda a una clara conducta abusiva o de mala fe por parte del obligado tributario.

4. CONCLUSIÓN

La posibilidad de aportación de documentos a lo largo de un procedimiento de comprobación tributaria como en los posteriores procedimientos de revisión constituye una cuestión bá-

sica en la configuración del derecho de defensa de los ciudadanos contenido en el artículo 24 de la Constitución.

Si bien es verdad que la lógica de los procedimientos y la viabilidad de los mismos requieren del establecimiento de determinados plazos y fases que deben ser respetados por las partes, asumiendo cada una de ellas los efectos que la ley vincula a su incumplimiento, dicha perspectiva no debe conllevar en modo alguno una interpretación de las normas procedimentales que supongan una merma del derecho fundamental de la defensa. Es por ello que dicho derecho constitucional debe estar siempre en la base de cualquier interpretación de la norma que pueda incidir sobre el mismo. Y para ello, tanto la Administración tributaria como los órganos de revisión en vía administrativa o judicial deben tener muy presente que la prueba se vincula al concepto de pretensión, de tal forma que deben rechazarse todos aquellos posicionamientos que niegan con carácter general la admisión de nuevos documentos o nuevas pruebas en fases posteriores sobre la base de que con ello se están introduciendo cuestiones nuevas en el proceso. Al contrario, habrá que partir de una posición favorable a la aportación de nuevos documentos en fase de revisión cuando no supongan una alteración de los hechos o de la pretensión deducida ni se modifique el acto administrativo impugnado. El órgano de revisión deberá, en consecuencia, admitir los documentos y proceder a su valoración, con los resultados que de dicha situación se puedan derivar (estimación porque hacen prueba suficiente, desestimación porque son insuficientes para probar o retroacción de actuaciones porque requiere de nuevas labores investigadoras complementarias del órgano de gestión). A su vez, el obligado tributario tendrá que asumir la pérdida de fuerza probatoria que puede conllevar una aportación tardía de documentos.

Un ejemplo de ello podemos encontrarlo en la cuestión relativa a la aportación de documentos en la vía de revisión, administrativa o jurisdiccional, no aportados en la fase de comprobación administrativa, pues la jurisprudencia ha ido evolucionando hacia una interpretación de la norma claramente favorable a la admisión de los mismos. De una inicial posición defensora de la inadmisión de documentos no aportados previamente en la fase administrativa de comprobación, construida sobre un pretendido carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, se ha ido mutando hacia una admisión en supuestos en los que se hubiese probado la imposibilidad, primero objetiva y después también subjetiva, de haberlos aportado con anterioridad, hasta llegar a la actual doctrina del Tribunal Supremo en la que se parte de la situación contraria, es decir, de la admisión de dicha aportación salvo que concurra una conducta del obligado tributario contraria a la buena fe o que suponga un abuso de derecho.

Más allá de la resolución del caso concreto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 establece una serie de consideraciones cuya importancia no es menor y que podemos sintetizar en los siguientes puntos:

- La satisfacción plena de la pretensión es el eje de rotación de las cuestiones planteadas en el seno de un procedimiento de revisión.
- Desde la perspectiva de la prueba, esta concepción lleva a mantener con carácter general una interpretación favorable a la admisión de documentos en vía de revisión.

- De igual forma, las limitaciones que se establezcan a esta posibilidad deben ser fruto de una conducta del interesado contraria a la buena fe o que supongan un abuso de derecho. Por ello, esta conducta debe probarse y dejarse constancia de ella en el expediente administrativo.
- Finalmente, estas consideraciones no deben entenderse exclusivas del ámbito jurisdiccional, sino que el carácter cuasijurisdiccional de los tribunales económico-administrativos hace que les resulte de aplicación los mismos criterios jurisprudenciales.

Por lo tanto, solo en aquellos casos en los que el contribuyente haya tenido una actitud «abusiva o maliciosa» a lo largo del procedimiento de comprobación o posteriormente en alguna de las fases de revisión y que esta conducta haya sido de cierta intensidad, podría un tribunal negar la admisión de documentos aportados en un momento posterior, siempre y cuando además dicha circunstancia se pruebe y quede debidamente constatada.

En conclusión, estamos ante una cuestión en la que la elaboración de ciertas reglas generales que sirvan de parámetro interpretativo en la actuación de las partes en un procedimiento resulta verdaderamente relevante, sobre todo en términos de reducción de litigiosidad. Pero no será posible, cuando resulte discutido, renunciar a un análisis de las circunstancias concretas en cada caso que permitan determinar si estamos ante la aportación de documentación nueva acreditativa de hechos ya aducidos o ante la incorporación de nuevos hechos o si la no aportación en fase de comprobación responde a una actitud deliberadamente abusiva del interesado. En todo caso, y ello no está exento de relevancia, parece que la última jurisprudencia hace recaer en la Administración tributaria la carga de la prueba de la actitud contraria a la buena fe, dejando en el expediente muestras de dicha actitud.

Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2017). La aportación de nuevas pruebas en procedimientos de revisión. *RCyT. CEF*, 413-414, 115-124.
- García Pérez, M. (1998). La regla de la inalterabilidad de la pretensión en el proceso contencioso-administrativo. *Anuario da Facultade de Dereito da Coruña*, 2.
- González Pérez, J. (2005). Buena fe y abuso del derecho: su reflejo en el proceso administrativo. *El abuso del proceso: mala fe y fraude de ley procesal*. Cuadernos de Derecho Judicial, XVIII, CGPJ.
- Guasp Delgado, J. (1981). *La pretensión procesal*. Madrid: Civitas.
- Huesca Boadilla, R. (2015). El momento de aportación de nuevas pruebas en el procedimiento inspector. *Quincena Fiscal*, 22 (versión electrónica).
- López Jiménez, R. (2017). *Las alegaciones complementarias*. Dykinson.
- Puerta Arrúa, A. (2018). Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017. *RCyT. CEF*, 424, 134-140.
- Ruibal Pereira, L. (2018). Medidas correctoras y represivas del fraude fiscal en vía administrativa. *El fraude fiscal en España*. AEDAF, Thomson Reuters-Aranzadi.