

A VUELTAS CON LOS PROBLEMAS DE LA PRUEBA EN DERECHO TRIBUTARIO

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
y Rector en la Universidad a Distancia de Madrid*

Extracto:

LA Administración y los contribuyentes deben probar los hechos sobre los que se apoyan sus respectivas pretensiones. La inversión de la carga de la prueba o la pretendida imposibilidad de aportar pruebas en vía de recurso no exhibidas con anterioridad genera una creciente litigiosidad y puede comportar la vulneración de derechos fundamentales protegidos por la Constitución.

Palabras clave: prueba, medios de prueba, inversión de la carga probatoria, prueba no aportada en fase administrativa y derechos constitucionales fundamentales.

ABOUT EVIDENCE IN TAX LAW

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
y Rector en la Universidad a Distancia de Madrid*

Abstract:

THE Administration and the taxpayers have to prove the facts on which they support their respective claims. The reversal of the burden of proof or the false impossibility to adduce evidences during the appeal procedure, that were not mentioned anytime before, give place to growing disputes and could involve the breach of the fundamental rights protected by the Constitution.

Keywords: evidence, means of proof, reversal of the burden of proof, evidences not adduced in the administrative procedure and fundamental rights.

Sumario

- I. Consideraciones generales sobre la prueba.
- II. Los distintos medios de prueba.
 - A) La prueba por interrogatorio, testifical y pericial.
 - B) La prueba por presunciones o la inversión de la carga de la prueba para el contribuyente.
- III. Un tema de moda para la inspección: las presuntas facturas falsas.

I. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA PRUEBA

Decía BENTHAM que «el arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el arte de administrar las pruebas». La prueba puede definirse como aquel conjunto de operaciones que tratan de obtener la convicción psicológica del juzgador respecto a un dato procesal determinado. El objeto de la prueba es la demostración de aquellos datos fácticos que han de servir de fundamento a la resolución administrativa o judicial. En el ámbito penal y administrativo, todos los hechos son controvertidos y, por tanto, están necesitados de prueba. De ahí que, como señalara en su día el Tribunal Supremo, la decisión administrativa ha de fundarse en una «situación fáctica probada» (STS 3-5-1991). Además, la actividad probatoria tiene rango de derecho fundamental por el artículo 24.2 de la Constitución Española (CE). De conformidad con lo dispuesto por el artículo 281 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) el objeto de la prueba son los hechos, y en lo que al procedimiento administrativo tributario se refiere (también en las ulteriores fases económico-administrativa o contenciosa) quien haga valer su derecho (Administración u obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo (art. 105.1 LGT). La prueba de los hechos corresponde al que afirma, no al que niega, pues su atribución a éste se convertiría en una auténtica *probatio diabólica* (SSTS de 12-11-1992, 11-5-1998 ó 23-3-2004, entre otras muchas). Por lo tanto, cada una de las partes habrá de probar lo que pueda resultarle favorable. En los procedimientos incoados de oficio, recae sobre la Administración la carga de probar la concurrencia del presupuesto de hecho de las resoluciones a las que aspira, sobre todo si no se pierde de vista el poder-deber que incumbe a aquélla, de conformidad con lo establecido por el artículo 78.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) («los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento, sin perjuicio del derecho de los interesados a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos»). Porque conviene recordar que la Administración no se sitúa en el procedimiento como un simple particular, sino como el órgano que resuelve y eso exige de ella un celo especial en la demostración de sus afirmaciones, teniendo como tiene el impulso de oficio del procedimiento y amplias potestades de todo tipo (STS 31-3-1978).

La Ley General Tributaria (LGT) remite a la normativa común sobre medios y valoración de la prueba (Código Civil y LEC, fundamentalmente) salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa (art. 106.1 LGT). Como ha sido apuntado, el objeto de la prueba son los hechos (art. 281 LEC), y en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probarlo (art. 105.1 LGT; STS de 22-1-2000). Esta regla resulta también de plena aplicación a la Administración, a pesar de la presunción de legalidad que adorna sus actuaciones. Dicho de otra manera, la presunción de

legalidad inherente a todo acto administrativo obliga al contribuyente a recurrir para desvirtuarla, pero no invierte en modo alguno la carga de la prueba y tendrá que ser la Administración la que corra con la adecuada demostración de sus afirmaciones [en tal sentido, la STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), sobre el valor de las actas tributarias]. No obstante ello, existe una abundante doctrina jurisprudencial que viene a matizar, o incluso a alterar, las reglas de la carga probatoria, aplicando los criterios de razonabilidad, normalidad, proporcionalidad o facilidad probatoria (art. 217.6 LEC). El criterio de normalidad supone, como ya ha quedado dicho, que la prueba de los hechos corresponde a quien haga valer su derecho. Esta regla tradicional (*incumbit probatio qui dicit, no qui negat*) se recoge en los artículos 1.214 del Código Civil, 217.2 de la LEC y 105.1 de la LGT. Un principio aludido por una extensa y reiterada jurisprudencia, que viene a señalar que, en caso de reducción de la base o de la cuota declaradas, corresponde al interesado la prueba de los hechos constitutivos de este derecho, ya que es quien lo alega. Por ejemplo, la STS 14-12-1989 (NFJ000695) señala en su FJ 4.º que «... así lo exige el artículo 114 de la LGT que atribuye la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a aquel que lo alega, y en el presente caso, quien pretende beneficiarse como gasto deducible por ser necesario para la obtención de los ingresos, es el Banco apelante, que nada ha probado ni intentado probar sobre la realidad de las partidas que pretende deducir». Y la STS 26-7-1994 (NFJ003417) manifiesta en su FJ 2.º que «la declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles, en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público».

Esta necesidad de acreditar las partidas deducibles no se circunscribe únicamente a la tenencia formalmente correcta de la factura en la que aquellas se plasman, sino que en muchas ocasiones exige un plus, invocado profusamente por la Administración, en aquellos casos de utilización de presuntas facturas falsas. Dicho plus se materializa en la exigencia de que sea el contribuyente el que acredite la realidad del servicio o de la obra prestada, sin que pueda limitarse sin más a la referida aportación formal de unas facturas completas para entender acreditado su derecho ¹.

¹ En tal sentido, la STSJ de Madrid de 11-2-2003 (NFJ017130) llegará a señalar en su FJ 5.º que «una vez que la Administración cuestiona de manera razonada y pone en duda la realidad de un gasto con el que se pretende reducir la base imponible, le corresponde al sujeto pasivo la carga de la prueba de conformidad con lo establecido en el artículo 114 de la LGT. De nada o poco sirve, que el recurrente se remita a la formalidad de las facturas cuestionadas, sin aportar otro dato o medio de prueba que justifique la realidad de los servicios que se dicen prestados por una sociedad de la que no se tiene ninguna noticia, es desconocida en su domicilio y no consta que tuviese o tenga personal capacitado o habilitado para dar cursos de informática». Y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16-3-2006 (RG 1986/2003, NFJ023415) insistirá en la misma línea afirmando que «en síntesis pueden destacarse de lo anterior las siguientes ideas rectoras: aun cuando las facturas sean formalmente admisibles y el gasto esté contabilizado, ello no es suficiente para admitir la deducibilidad del gasto pues se requiere que resulte acreditada la efectiva prestación de los servicios documentados en las facturas». También en esta línea se encuadra la Resolución TEAC de 19-4-2006 (RG 4566/2004, NFJ023639), en su FJ 4.º, respecto a los requisitos para la deducibilidad de las cuotas del IVA al declarar que «la reclamante cuestiona que la inspección pueda tener dudas del origen de los bienes adquiridos y la realidad de las entregas efectuadas. Al respecto, el órgano administrativo instó a la reclamante durante el procedimiento inspector a presentar algún tipo de prueba por la que se pudiera acreditar la existencia real de las operaciones, si bien, no fue aportada ninguna. En cambio, la reclamante manifiesta ante este Tribunal estar en condiciones de aportar copias de las facturas de adquisición de los materiales suministrados por las sociedades. Este Tribunal considera que dicho elemento de prueba debió ser aportado cuando se le requirió por la Inspección si estuviera en condiciones de hacerlo, por ser ese el momento procesal oportuno. Por otra parte, resulta cuando menos dudosa la veracidad de las operaciones que las mencionadas facturas pudieran contener si tenemos en cuenta que el administrador único de las sociedades no las aportó en el proceso inspector llevado a cabo frente a él y

Tal práctica jurídica supone la introducción de un pequeño pero muy relevante matiz, en cuya virtud se altera la regla general antes citada, en beneficio de lo establecido por el artículo 217.6 de la LEC que manda atribuir a cada parte la carga de la prueba que, según la experiencia, suele estar más próxima y asequible a ella aunque en principio no debiera asumirla². Este principio supone que la exigibilidad de la carga de la prueba debe tener en consideración su practicabilidad o disponibilidad, dependiendo de lo que pueda ser razonablemente exigible a las partes en cada caso concreto. Por fin, el criterio de proporcionalidad, que es un principio básico de la aplicación de los tributos (art. 3.2 LGT), en el ámbito de la carga de la prueba supone que no cabe exigir esfuerzos probatorios desproporcionados o que conduzcan a la imposibilidad práctica de su obtención. Un principio éste también invocado por la Administración para negar, en ocasiones, determinados gastos deducibles³.

que ha manifestado que dichas entidades eran meramente instrumentales, habiendo sido él quien realizaba las operaciones». De gran claridad es a este respecto la Resolución del TEAC de 14-9-2006 (RG 1354/2004, NFJ025135), al afirmar que «siendo la deducción del gasto un derecho de la reclamante, es a ésta y no a la Administración tributaria a quien incumbe probar la realidad del mismo. Una vez fijada la carga de la prueba, se plantea a continuación si es admisible cualquier medio de prueba válido en derecho o si por el contrario rige un principio de prueba tasada. A este respecto, debe señalarse que las Leyes reguladoras de cada tributo pueden imponer requisitos formales especiales de deducibilidad. Es el caso de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que fija como documento justificativo para la deducción la factura completa que reúna todos los requisitos reglamentarios. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), a falta de regulación específica sobre la cuestión, la jurisprudencia ha ido sentando el principio de que prima la efectiva realidad del gasto sobre los aspectos formales. Y al estar los gastos originados en operaciones realizadas por empresarios y profesionales, el medio de prueba privilegiado es lógicamente la factura. Ello no significa que sea el único medio de prueba admisible, pues el sujeto pasivo puede hacer uso de cualquier otro siempre que con ello demuestre la efectiva adquisición de bienes o servicios. Tampoco significa que la mera factura pruebe la realidad del gasto (véase el caso de las facturas falsas), si no va acompañada de otros justificantes (contratos, medios pago, etc.) que acrediten el mismo. En definitiva, la Administración tributaria deberá ponderar las circunstancias concurrentes a la hora de decidir, en base a los medios de prueba aportados por el obligado tributario, si los mismos son suficientes o no para justificar la deducción».

² A este criterio de facilidad probatoria (aplicable no sólo al contribuyente, sino también a la Administración) alude la STS de 11-06-1998 (NFJ006776), cuando afirma que: «en casos como el presente (...) la regla general de que los hechos constitutivos del derecho que se pretende obtener corresponde acreditarlos al accionante (el obligado tributario) y los impeditivos y extintivos al demandado (la Administración exaccionante) sufre una obligada alteración o modulación –a pesar de la presunción de legalidad de los actos administrativos de liquidación–, consistente en que la carga de la prueba debe asumirla, entonces, aquel a quien, precisamente, por las circunstancias concurrentes, le sea "más fácil" (principio de la mayor facilidad) demostrar los presupuestos de lo pretendido o de lo que es objeto de controversia, pudiendo perjudicar, incluso, la falta, la oscuridad o la incompletud de la prueba a quien, encontrándose posibilitado de haber desarrollado una determinada actividad probatoria, no ha realizado o la ha llevado a cabo de un modo conveniente a sus intereses».

³ Es el caso, por ejemplo, de la Resolución del TEAC de 16-3-2006 (RG 1986/2003, NFJ023415) al afirmar que «en el presente caso la única prueba que aporta la interesada para justificar la realidad del gasto son las dos facturas por los importes correspondientes. Ahora bien, por más que la interesada alegue que se trata de servicios intangibles, como estudio, asesoramiento, etc., lo cierto es que la contraprestación de los importes satisfechos pueden indudablemente ser probados a través de otros elementos en los que se materialice la realidad de la actividad desarrollada como objeto del servicio; y no sólo a través de un contrato en que se describan las obligaciones que una y otra parte asumen, lo cual tampoco por sí mismo sería evidencia de que se ha prestado el servicio, pero que ni tan siquiera existe en el presente supuesto, sino a través de aquellos rastros y resultados de trabajos, estudios, informes, análisis, intermediación o cualquier otra actividad que acreditase que efectivamente la entidad F... llevó a cabo unos servicios; y, al menos por lo que se refiere al ejercicio 1992, la magnitud del gasto en relación con la dimensión de la empresa reclamante hace inexplicable que nada de lo anterior, ni un mero indicio, ni tan siquiera una explicación concreta de los servicios pagados haya sido aportado por la reclamante. Conviene insistir, ante la alegación de la interesada de que basta con la aportación de las facturas, en que las facturas aportadas cumplen los requisitos formales exigidos; ahora bien, ello no implica en modo alguno que resulte acreditada la efectividad de los servicios y su beneficio para la empresa. Es del análisis del conjunto probatorio sometido al juzgador del que ha de extraerse una u otra conclusión; y en el presente expediente, como se ha indicado, ha de concluirse en la ausencia de trabajos, documentos o cualquier otro soporte en los que se plasmen servicios o contraprestaciones concretas y efectivas que justifiquen el pago por la entidad de las cantidades debatidas».

No es extraño tampoco que puntualmente la Administración, con ocasión de sus actuaciones inquisitivas (comprobaciones limitadas, inspecciones, etc.), se reserve información o material valioso a efectos probatorios, interesándole mostrar únicamente una parte de los hechos. Ello es grave por cuanto que con un pequeño plus de actividad podría arrojar luz sobre la controversia, muchas veces residenciada ante los Tribunales de Justicia (Juzgados de lo Penal y de lo Contencioso). A este respecto, la STC 116/1995, de 17 de julio, recuerda la necesidad de que la Administración colabore con los jueces en el proceso con fidelidad, exactitud y exhaustividad, a fin de que el órgano judicial pueda conocer toda la verdad (no sólo la que interese alumbrar al funcionario), pues en otro caso se vulneraría el principio de igualdad de armas en la ejecución de la prueba.

II. LOS DISTINTOS MEDIOS DE PRUEBA

A) La prueba por interrogatorio, testifical y pericial.

El artículo 80 de la LRJPAC consagra un principio general de libertad en el empleo de medios probatorios en el ámbito administrativo. Ello no es incompatible con el eventual establecimiento de una prelación en el orden de su utilización. Más concretamente, con el otorgamiento a la prueba documental de un valor o carácter preferente en relación con el resto de las pruebas posibles. Por ejemplo, el interrogatorio a la Administración constituye un medio de prueba plenamente admisible (así lo reconoce la LEC, art. 315, y las SSTS de 2-7-1994, 10-1-1996 ó 20-4-1999). Dicho interrogatorio se responderá por escrito. Si la Administración llamada a declarar se negare a hacerlo, se aplicará la regla general consagrada en el artículo 307 de la LEC, en cuya virtud, el Tribunal podrá considerar reconocidos como ciertos los hechos a que se refieran las preguntas en todos aquellos extremos que le resultare perjudicial en todo o en parte. También es posible la prueba testifical, aunque a la misma no aluda ninguna norma administrativa (LRJPAC o LGT). Y la pericial, teniendo en cuenta además, la profunda modificación operada en este medio de prueba en la LEC y por la que se consideran tan válidas las pericias aportadas por la Administración como por los particulares. Es cierto que a las pericias realizadas por los funcionarios públicos, el Tribunal Supremo les había venido dando hasta hace muy poco un especial valor, pero tras la reforma de la LEC parece que no deben prevalecer a ultranza y que estará en función estricta de su motivación y fundamentación desde el punto de vista científico y técnico. De esta manera, la prueba pericial aportada por el contribuyente, tras la reforma operada en la LEC (Ley 1/2000, de 7 de enero, art. 335), no es simplemente una documental más en el necesario auxilio judicial, sino una verdadera prueba emitida por el poseedor de los «necesarios conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar los hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre hechos», capaz de desvirtuar las afirmaciones vertidas por la Administración Tributaria ⁴.

⁴ Vid. en tal sentido el Libro Blanco de la Justicia, aprobado por el pleno del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) el 8 de septiembre de 1997, pág. 202; FONT SERRA, E. *El dictamen de peritos en la Nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, La prueba, ed. CGPJ, Madrid, 2000, pag. 71; GALLARDO CASTILLO, M. J. *Los problemas de la aplicación supletoria de la LEC al proceso contencioso-administrativo*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 131 y BARRERO RODRÍGUEZ, C. *La prueba en el procedimiento administrativo*, Thonsom-Aranzadi, 3.ª ed. Navarra, 2006, pág. 285, quien califica la modificación de trascendental.

De esta manera, la nueva orientación legal incide en los principios procesales de igualdad de armas y de contradicción, intermediación y publicidad, enfatizando una idea recogida ya por el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de octubre de 1979 (RJ 1979, 3480), según la cual resulta preciso «eliminar la dogmática un poco gratuita de valorar como más ciertos los pareceres de quienes ostentan la condición de funcionarios para reputarlos como más imparciales que los designados por las partes» (doctrina recogida en otras Sentencias como las de 18 de enero de 1974 –RJ 1974, 422–, 28 de noviembre de 1984 –RJ 1974, 4691– o la más reciente de 20 de julio de 1993 –RJ 1993, 5855–). Además, pueden encontrarse Sentencias del Tribunal Supremo en las que se parangonan las pericias de parte con las oficiales. Tal es el caso de la STS de 14-11-1964, para la que a todos los peritos ha de suponerseles «igualmente imparciales mientras no se demuestre lo contrario». O la STS de 17-10-1979, para la que es preciso «eliminar la dogmática un poco gratuita de valorar como más ciertos los pareceres de quienes ostentan la condición de funcionarios para reputarlos como más imparciales que los designados por las partes». Sea como fuere, y a pesar de esto último, resulta inevitable señalar que la pericia más valorada habitualmente es la solicitada por el juez de una forma imparcial a través de insaculación.

Pero la prueba más característica del procedimiento administrativo es, sin duda, la documental. A estos efectos se distingue entre documento público y privado. Al documento público la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) le otorga una relevancia relativa, toda vez que la fe pública notarial lo único que acredita es el hecho que motiva el otorgamiento de la escritura pública y su fecha, pero no la veracidad de las declaraciones contenidas en él y que podrían ser desvirtuadas por prueba en contrario [SSTS de 23-11-1997, 5-11-2004 ó 27-1-2005 (NFJ020958)]. El Tribunal Supremo afirmará al respecto que «el documento público no tiene prevalencia sobre otras pruebas y por sí solo no basta para enervar una valoración probatoria conjunta» (STS 17-3-1997). El documento privado tiene también mucha relevancia en el ámbito fiscal. Por documental privada se entiende aquella que suscriben las partes por su propia autoridad y derecho, sin necesidad de recabar la intervención de funcionario público alguno, especialmente Notario, que atribuya fuerza probatoria añadida a sus constancias. El Código Civil atribuye al documento privado reconocido legalmente el mismo valor que a la escritura pública, entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes. A tal efecto, el artículo 326 de la LEC se encarga de determinar la fuerza probatoria de los documentos privados. Y el propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de mayo de 1997, se ha manifestado a este respecto en los siguientes términos: «El documento privado tiene la virtualidad del público y es equiparado al mismo en cuanto es reconocido (SSTS de 25 de marzo y 8 de julio de 1988 y 17 de febrero de 1992); la equiparación supone que la jurisprudencia sobre la eficacia probatoria del documento público es trasladable al documento privado (SSTS de 8 de julio de 1988 y 6 de julio de 1989) y el valor del documento público es el efecto probatorio determinado por el artículo 1.218 del Código Civil, ello sin perjuicio de que su valor probatorio pueda ser destruido por medio de prueba en contrario (SSTS de 19 de diciembre de 1988, 13 y 27 de marzo de 1989, 20 de febrero y 2 de abril de 1990 y 31 de octubre de 1991)» (en igual sentido, la STS de 30 de julio de 1997).

Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. Ello no acontece en los documentos privados cuya fecha, de conformidad con el artículo 1.227 del Código Civil, no se cuenta sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro Público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio. De esta forma, el Código Civil establece determinadas presunciones conforme a las cuales el perjuicio que representa

la fecha de un documento privado para terceros (entre ellos, desde luego, se hallaría la Hacienda Pública), sólo se puede establecer mediante un cómputo que toma por *dies a quo* (día inicial) cualquiera de los tres supuestos siguientes: a) Día en que hubiera sido incorporado el documento o inscrito en un registro público; b) Día de la muerte de cualquiera de los que lo firmaron; c) Día en que se entrega a un funcionario público por razón de su oficio. Naturalmente, estas fechas, que deben respetarse en todo caso con el efecto que les atribuye la ley, no impiden que las partes puedan, por los demás medios de prueba, establecer legalmente o probar la fecha en que el documento se suscribió, al margen de las que resulten de las constancias preestablecidas, aunque nunca en contra de ellas.

Existe reiterada jurisprudencia que permite la prueba de la fecha del documento aun antes o con independencia de su acceso a cualquier funcionario público. Tal es el caso de la STS de 23-3-1992, al afirmar que «la sanción del artículo que se dice infringido (1.227 del Código Civil) cede cuando por los demás elementos que ha apreciado la Sala sentenciadora, se ha podido alcanzar el dato de la realidad de la fecha a que se refiere el documento privado, con independencia de que su acceso a cualquier funcionario público, lo fuese con fecha posterior y todo ello en mor de una reiterada jurisprudencia recogida entre otras en las Sentencias 9 de julio de 1988, 25 de enero y 30 de mayo de 1989». En tal sentido, la STSJ de Andalucía, de 27-1-1977, se pronuncia sobre la posible prescripción ganada y los medios de prueba a tal efecto oportunos, señalando que la consignación en la declaración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de la venta de un inmueble suscrita en documento privado, puede tener valor probatorio a efectos de la prescripción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), al tratarse de un documento al que tiene acceso un funcionario por razón de su oficio. Opinión de la que participa el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, cuando afirma: «que en la transmisión en documento privado, posteriormente elevada a escritura pública, tiene eficacia el documento privado desde la fecha en que la Administración Municipal gira liquidaciones correspondientes a la CTU a nombre de los adquirentes. La Administración no puede desconocer la fecha de un documento privado que, en una u otra forma, ya había conocido» (Sentencia de 28-4-1999).

Otros pronunciamientos jurisprudenciales se muestran proclives a otorgar relevancia probatoria, en el ámbito de la prescripción, al documento privado que, de forma indubitada, comporte una comunicación del contribuyente sobre la realidad negocial y el consecuente conocimiento documental por parte de la Administración tributaria. A tal efecto, el medio de prueba idóneo y el día desde el que ha de comenzar el cómputo del plazo de dicha prescripción, coincide con el momento en que aparece consignada la titularidad del bien inmueble en los archivos catastrales y se gira el pertinente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para su cobro, toda vez que ello supone la prueba fehaciente e incontrovertible de la entrega del documento privado a un funcionario por razón de su cargo, además de su acceso a un Registro Público. Y en tal sentido, la Administración tributaria reconoce como prueba idónea en las tercerías de dominio el documento privado de venta acompañado del recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, incluso a pesar de la existencia de anotaciones de embargo sobre los mismos.

En otros casos, la prescripción en juego no será la del ITPAJD, sino la del IRPF (ganancia o pérdida patrimonial). En tales supuestos, la fecha de un documento público o privado no determina por sí solo la data de adquisición o enajenación del bien que en las mismas se expresa, sino que habrá que acudir al momento en que se produjo la tradición de la cosa, siguiendo la teoría civil del título y del modo [DGT 29-12-1992 (NFC001211); 29-7-1997; 24-10-2001]. También es de esta opinión el

Tribunal Supremo, pues «como tiene declarado esta Sala, en SSTs de 22 de septiembre de 1946 y 26 de noviembre de 1956, la fuerza probatoria que el artículo 1.218 del Código sustantivo atribuye a las declaraciones que los contratantes hubieren hecho en documento público, no impide combatirla y declarar la falta de correspondencia entre esas declaraciones y la realidad, por convicción adquirida por otros elementos probatorios, pues es claro que de otro modo la escritura pública cubriría y haría inatacable, entre las partes, toda clase de ficciones» (STS de 16 de mayo de 1981). Y del mismo parecer es la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT), de 29 de diciembre de 1992 (NFC001211), al señalar que para el cálculo del incremento o disminución de patrimonio, debe tomarse como fecha de inicio del periodo de permanencia del bien aquella en que se adquirió éste y no la del documento público o privado que recoja la compraventa, y ello porque tanto el Tribunal Supremo como la mayoría de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de forma que el contrato de compraventa en sí no transfiere por sí solo el dominio si no se produce la verdadera entrega de la cosa vendida. En esta misma línea argumental se expresa la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2003 para la que resulta prueba suficiente para acreditar que la fecha de adquisición es la del documento privado y no la de la escritura pública, la aportación de copias del contrato privado y cualquier otra circunstancia que determine su verosimilitud. Con posterioridad, la propia Audiencia Nacional, en Sentencia de 16 de septiembre de 2004, ha abundado sobre esta idea, declarando que para el cálculo de la ganancia patrimonial, la Administración no puede soslayar la fecha consignada en el documento privado de adquisición del inmueble cuando quedara demostrada la titularidad del mismo.

Por lo tanto, hay tres ideas clave a recordar:

- a) La fecha de un documento público o privado no determina ni acredita por sí sola la antigüedad del bien que se transmite, debiendo acudir, por el contrario, al momento en que se produjo la tradición de la cosa, siguiendo la teoría del título y del modo.
- b) Probada la tradición del bien objeto de la posible plusvalía, la jurisprudencia sostiene que la elevación a escritura pública años después de la celebración del contrato privado no determina la antigüedad del bien a partir del cumplimiento de dicha formalidad, sino que, por el contrario, la fecha de adquisición de aquél tuvo lugar en el momento en el que se formalizó el contrato privado de compraventa, por ser éste el momento en el que se perfeccionó el negocio, se determinó el objeto y se pagó parte o todo el precio, siendo el otorgamiento de la escritura pública un mero requisito formal en ningún caso constitutivo de un contrato que ya había generado plenos efectos jurídicos con anterioridad.
- c) En el cálculo de la ganancia patrimonial, la Administración no puede soslayar la fecha consignada en el documento privado de adquisición del inmueble cuando quedara demostrada la titularidad del mismo.

B) La prueba por presunciones o la inversión de la carga de la prueba para el contribuyente.

Por lo que se refiere a la prueba indiciaria, no es ni mucho menos la menos utilizada por la Inspección. Las presunciones o indicios son un medio de prueba más recogido en nuestro Derecho

Civil, Administrativo y Tributario. El artículo 108.2 de la LGT señala que para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir, haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La jurisprudencia se ha ocupado abundantemente de las pruebas indiciarias y de los requisitos que deben cumplir ante el uso profuso que de ellas realiza la Administración. Así, la STS de 20-7-1998 (NFJ006804) declara que «tres son, pues, los elementos característicos de las presunciones ahora consideradas: la afirmación base, que es el hecho demostrado; la afirmación presumida, que es el hecho que se trata de deducir; y el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. De ellos, para acreditar la afirmación base, pueden utilizarse cualesquiera medios de prueba, aunque deben ser suficientes para que merezca la conceptualización de hecho acreditado. La afirmación presumida, que es la única relevante para el juicio de hecho determinante de la conclusión, normalmente resulta acreditada mediante la propia actividad presuntiva. Es claro que la afirmación presumida ha de ser distinta de la afirmación base y estar situada a un nivel superior, puesto que si se declara presumido un hecho sin más, no se estará ante una verdadera presunción, sino ante meras conjeturas o sospechas. Por último, las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro». Y la STS de 13-3-1986 indica que «la jurisprudencia exige que para que pueda acreditarse un hecho por la vía de presunción, el hecho deducido se ha de derivar de modo directo, es decir, no por vía de presunciones intermedias, de modo que el enlace sea de tal conexión y congruencia que la realidad del primer hecho traiga como consecuencia racional e inexcusable la del segundo, por ser la relación de ambos coincidente y sin poder aplicarse a otras circunstancias». Las presunciones han de reunir los siguientes requisitos: a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar éste en un orden lógico, como extremadamente probable; b) Precisión, o lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse, y c) Concordancia entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.

Como señala la Resolución del TEAC de 27-7-1990, «en ocasiones puede bastar un indicio único de singular potencia acreditativa, pero lo normal es que se exijan que los indicios sean múltiples. Un único indicio puede resultar equívoco respecto al conocimiento del hecho que "indica" aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en la misma dirección, puede convertirse en una prueba inequívoca, en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho consecuencia" y genera un estado de certeza objetivamente justificable sobre su realidad. La fuerza probatoria de los indicios procede fundamentalmente de su interrelación y combinación, de forma que se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en la misma dirección. Así, puede decirse que muchos pocos hacen un mucho».

Por todo ello, la jurisprudencia ha destacado que los indicios no pueden valorarse de forma aislada o desagregada, sino de forma conjunta, ya que su fuerza probatoria procede precisamente de su interrelación y combinación. Así, la STS de 11-7-2003 (RJ 6342) afirma en su FJ 16 que «esta Sala ya ha descartado el error de pretender valorar aisladamente los indicios, ya que la fuerza probatoria

de la prueba indiciaria procede precisamente de la interrelación y combinación de los mismos, que concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección (SSTS de 14 de febrero –RJ 2000, 481– y 1 de marzo de 2000 –RJ 2000, 2271–, entre otras muchas). El análisis desagregado o asilado de cada indicio, como islotes robinsonianos fuera del contexto integrado por la dinámica de los hechos y el resto de los elementos indiciarios interrelacionados, resulta manifiestamente contrario a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos sobre la teoría de las probabilidades, como ha señalado esta Sala, por ejemplo en las Sentencias de 24 de octubre de 2000 (RJ 2000, 9157) y 21 de enero de 2001».

Entre los indicios que la Administración considera relevantes para poner en duda la realidad del gasto reflejado en la factura, se pueden señalar los siguientes: a) Que la empresa emisora de dicha factura sea desconocida en el domicilio fiscal declarado; b) Que la empresa no presente las declaraciones fiscales a que está obligada en función de las actividades declaradas; c) Que no se atiendan a los requerimientos de información realizados; d) Que no conste que la empresa haya adquirido a terceros los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad; e) Que no conste que tenga personal o, en su caso, que éste fuera claramente insuficiente o carente de capacitación o titulación necesaria y que no subcontrata servicios de terceros; f) Que no conste que disponga de los locales, oficinas, almacenes, instalaciones o demás bienes inmuebles necesarios para la actividad ni en propiedad ni en arriendo; g) Que no conste que disponga, ni en propiedad ni en arriendo, de los bienes muebles necesarios para el desarrollo de sus actividades (vehículos, maquinaria y demás bienes adecuados para la realización de los trabajos que justifican su prestación de los bienes o servicios); h) Que no haya justificación del servicio prestado ni identificación de quienes intervinieron en su prestación; i) Que falten pruebas que acrediten el transporte de los bienes, o su recepción efectiva por la contratante; j) Que la empresa facture por servicios de tipos muy diversos y sin ninguna relación entre ellas; k) Que las formas utilizadas para el pago de dichas facturas se aparten sin ningún tipo de justificación de los usos generales mercantiles y comerciales y de las formas de pago para las restantes facturas; l) Que se aprecien incongruencias o irregularidades en la documentación de las operaciones (facturas con numeración especial o no sucesiva, facturas con una total y absoluta inconcreción sobre la naturaleza, duración, condiciones, objeto y clases de los servicios prestados sin que se conozcan detalles mínimamente concretos sobre la realidad de tales servicios, falta de albaranes, contratos, correspondencia comercial u otros justificantes que sí existen en el caso de las facturaciones normales del adquirente); m) Que la empresa emisora de las facturas pudiera encontrarse sujeta a actuación administrativa o penal como presunta emisora de facturas falsas, circunstancia esta que, aunque no sea determinante, sí sirve para reforzar los demás indicios; n) Que se paguen servicios por emisión de informes que no se aporten, o que no conste quién los ha realizado y que se correspondan con meras recopilaciones o copias de otros informes, etc.

La concurrencia de alguno de los indicios anteriores, en función de las circunstancias concretas del caso, determina generalmente que la Administración aprecie la dudosa efectividad de las empresas emisoras de las facturas, al margen de su mera existencia formal en los Registros Públicos, desechando la deducibilidad de aquéllas.

En esta misma línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4-11-2004 afirma en su FJ 5.º que «no basta con que las facturas en forma, contabilizadas por la empresa, reflejen los servicios

prestados con mayor o menor grado de amplitud. En el caso presente, la prueba del gasto viene constituida por tres facturas expedidas por las sociedades mercantiles... y... en relación con determinadas actividades de asesoramiento a estos efectos de deducibilidad, la Sala comparte plenamente las dudas suscitadas al Tribunal Económico-Administrativo sobre la efectiva prestación de los servicios documentados en esas facturas, y sentado lo anterior, en su carácter de necesarios para la obtención de los ingresos pues, de una parte, existe una total y absoluta inconcreción en las facturas sobre la naturaleza, duración, condiciones y objeto de los servicios prestados sin que se conozcan detalles mínimamente concretos sobre la realidad de tales servicios... A los fines de deducibilidad, las facturas son totalmente inconcretas, en cuanto no revelan qué clase de servicios fueron prestados y de qué naturaleza y bajo qué condiciones, datos que serían imprescindibles para verificar que tales actividades de asesoramiento... son necesarias para la obtención de los ingresos propios de la actividad desplegada y que bajo la total inconcreción en que se hallan, mal pueden servir de fundamento a la deducción que se pretende efectuar al sujeto pasivo, pues es esencial al gasto, para que pueda ser oportunamente deducida, además de su contabilización y su documentación en facturas formalmente emitidas, que tales gastos sean necesarios y no puramente convenientes o indiferentes desde la perspectiva de la marcha de la empresa o actividad».

La Resolución del TEAC de 27-5-1999 no admite la deducibilidad de un gasto pese a la aportación de la factura correspondiente al decir que «la descripción en factura de los servicios prestados... así como la aportación a la Inspección... de documentación e informaciones en relación con los servicios prestados cuyo detalle, indebidamente, no figura en la factura, ha de ser minuciosa y exhaustiva, pues se ha de acreditar si se han prestado o no tales servicios, cuya descripción no consta en la factura». En el mismo sentido se pronuncia la Resolución del mismo Tribunal de 15-6-2005 (RG 578/2005, NFJ024052).

III. UN TEMA DE MODA PARA LA INSPECCIÓN: LAS PRESUNTAS FACTURAS FALSAS

La Administración Tributaria suele reputar en muchas ocasiones como facturas falsas todas aquellas en las que las empresas prestatarias de los servicios facturados no tienen trabajadores en plantilla. Esto ha sido muy frecuente en el sector de la construcción, motivado en ocasiones porque dichas prestatarias no declaraban ni ingresaban el IVA consignado en la factura y pagado en su día por el receptor de los servicios. En todos estos casos de impago e inexistencia de trabajadores contratados, la Inspección considera que dichas empresas no pueden haber realizado el servicio, invirtiendo así la carga de la prueba para que sea el contribuyente que pretende deducir el gasto, el que demuestre acabadamente la realidad de la operación que motivó el otorgamiento de dicha factura. De entrada, el hecho base sobre el que se apoya la presunción puede ser absolutamente inconsistente, rompiéndose así el silogismo necesario de todo indicio, es decir, que entre la realidad probada y el hecho presumido haya de existir una relación precisa. Y ello porque la normativa hasta hace muy poco vigente, no exigía trabajador alguno en las empresas de construcción. Lo habitual para estas empresas era recurrir a la subcontratación o a la contratación externa (el servicio se prestaba con mano de obra subcontratada). Efectivamente, la Ley 32/2006, de 18 de octubre, Reguladora de la Subcontratación en el sector de la Construcción, que entró en vigor el 19 de abril de 2007, vino a

regular el fenómeno de la subcontratación en cadena. Como primera idea es importante resaltar la naturalidad con que en su Exposición de Motivos se asume dicha realidad: «la contratación y subcontratación de obras o servicios es una expresión de la libertad de empresa que reconoce la Constitución Española en su artículo 38 y que, en el marco de una economía de mercado, cualquier forma de organización empresarial es lícita, siempre que no contraríe el ordenamiento jurídico».

En el articulado de esta ley se atienden los siguientes aspectos: a) Se regula un registro de empresas (contratistas y subcontratistas) preceptivo para poder trabajar en el sector, exigiendo que las empresas tengan estructura, organización y medios para poder estar en el mercado de la construcción; b) Se limita la subcontratación de forma taxativa a aquellas empresas que sólo prestan mano de obra a la actividad constructiva; c) Se posibilita la subcontratación especializada a aquellas empresas que efectivamente lo son, abordando la obligatoriedad de que las subcontratistas tengan un mínimo de trabajadores en sus plantillas de forma progresiva (el 30% en el 2010); d) Se exige la formación en materia de seguridad tanto a las empresas (a través de acreditaciones específicas) como a los trabajadores, remitiendo a la negociación colectiva de carácter estatal para el desarrollo de la contratación singular en el sector, así como para el diseño de una formación sectorial tanto en materia de seguridad y salud como en materia profesional. La Ley 32/2006 consagra de esta forma una libertad de organización en el ámbito de la construcción encauzado a través de un régimen jurídico que alumbrará un férreo y complejo sistema de responsabilidades que se propagan por la cadena de contrataciones que unen al empresario principal y a los auxiliares, mediante la introducción de tres mecanismos de garantía absolutamente novedosos en nuestra legislación: 1) Exigencia de requisitos de calidad o solvencia a las empresas que vayan a actuar en este sector mediante la acreditación de la organización preventiva de la empresa y de la formación en prevención de riesgos laborales de todos sus empleados; 2) Aseguramiento de los adecuados mecanismos de transparencia en las obras; 3) Exigencia del cumplimiento de determinadas condiciones para que las subcontrataciones que se efectúen a partir del tercer nivel de subcontratación respondan a causas objetivas.

Que esa forma de trabajar, es decir, la subcontratación generalizada, favorecía el trabajo sumergido y la contratación irregular de mano de obra inmigrante, es algo asumido por la nueva legislación (Ley 32/2006) y tipificado como infracción muy grave por el artículo 54.1 d) de la Ley Orgánica 4/2000, sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros. Ahora bien, conviene advertir que en el régimen jurídico establecido por la referida Ley 32/2006, para la adecuada exigencia de responsabilidades por la comisión de estas infracciones, únicamente está previsto que de las mismas responda exclusivamente el empresario subcontratista que directamente haya incorporado a los trabajadores en situación irregular, pero no contempla siquiera la posibilidad de ampliar solidariamente la responsabilidad al contratista o al promotor que tolere, ignore o se beneficie de la utilización de esos trabajadores en situación irregular en las obras sobre las que tienen el poder de dirección y organización.

Por lo tanto, si en el ámbito del sector económico de la construcción han menudeado los casos en los que los sujetos repercutidos no ingresaban finalmente el IVA, no parece que el camino más adecuado sea –al menos con carácter general– el de articular una batería de presunciones negando la realidad de las facturas aportadas para que sea el contribuyente que pretende su deducibilidad el que demuestre la realidad de los trabajos y servicios prestados (lo que equivale en la práctica a inclinarse por el camino más fácil, que pasa por hacer soportar la presunta irrealidad del gasto al que pagó

por el servicio real prestado por quien luego eludió su obligación de ingreso) sino hacer uso de la reciente Directiva 2006/69/CE del Consejo de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del IVA y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscal y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221, 12 de agosto de 2006, pág. 9 y ss.). Esta Directiva autoriza a los Estados miembros a establecer la llamada «inversión del sujeto pasivo» en determinados sectores que se mencionan en su artículo 1.7 y en el anexo M: a) Servicios de construcción, b) Cesiones de personal, c) Entregas de inmuebles no exentas, d) Entregas de material usado, e) Entregas de residuos, f) Entregas de productos férricos y no férricos semitransformados, etc. Esta inversión del sujeto pasivo evita los fraudes, ya que en lugar de ingresar el IVA quien realiza la entrega o presta el servicio, el pago lo realiza el destinatario de la operación, para quien tal ingreso tiene la consideración de IVA soportado. Es decir, al igual que ocurre ahora en el ámbito de las operaciones entre Estados miembros (entrega intracomunitaria exenta y adquisición gravada), el receptor del servicio o de la obra no entregaría el IVA a su proveedor, para que fuese éste quien lo ingresase, sino que dicho destinatario lo incluiría como IVA devengado en su propia autoliquidación, lo que obviamente conjuraría el riesgo de que el proveedor se quedase con el IVA repercutido con el fin de no ingresarlo luego ⁵. Esa inversión del sujeto pasivo es lo que en realidad persigue y consigue la AEAT a través de la técnica presuntiva, aludiendo a las facturas falsas o a una pretendida irrealidad de la prestación del servicio. Sin embargo, lo cierto es que la inversión del sujeto pasivo únicamente es posible cuando así lo establece la ley. Lo que hace en ocasiones la Inspección reputando la factura falsa, recurriendo al empleo de presunciones e invirtiendo la carga de la prueba, no es, ni más menos, por la vía de hecho, lo que no se atreve a hacer por el momento la propia Comisión Europea. Pero tal actuación administrativa resulta a todas luces improcedente porque, a día de la fecha, es ilegal exigir el impuesto a las empresas adquirentes de bienes o servicios, como consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones por parte de los proveedores.

Este «interés» de la AEAT en la falsedad de la factura, puede ser un fiel testigo de la incorrecta interpretación del Derecho. Porque la prueba en el Derecho Tributario no es parangonable a la prueba en el ámbito civil. En este último, cada parte tiene que administrar sus medios probatorios con la estrategia propia del «combate procesal», del que va a depender en gran medida el éxito o fracaso del pleito. Pero en la vía administrativa, la AEAT no defiende un interés propio, sino el interés general –que es esencialmente vicarial– a través del adecuado cumplimiento del principio de legalidad. Por lo tanto, la aportación de pruebas no debe entenderse como la expresión de un forcejeo entre partes, sino simplemente como un proceso de reconstrucción puramente objetiva de los hechos

⁵ Tal medida evita los fraudes y no supone un mayor coste ni inseguridad alguna para las empresas, ya que, simplemente, en lugar de pagar a sus proveedores el IVA, a través de la repercusión, lo que deben hacer estas es declararlo como IVA devengado en su autoliquidación, practicando la deducción en la misma declaración, pues el IVA devengado en cabeza del destinatario (por inversión del sujeto pasivo) es un IVA deducible, al igual que lo es el soportado por repercusión. Precisamente esa técnica de la inversión del sujeto pasivo es la que parece estar manejando la Comisión y otros Estados miembros para luchar contra la defraudación en el IVA. Alemania y Austria ya han solicitado una autorización para aplicar en sus respectivos territorios, con carácter general, la inversión del sujeto pasivo en todas las operaciones realizadas entre empresarios o profesionales, de manera que el sistema que ahora se aplica de repercusión del impuesto quedaría reservado a las ventas al consumidor final o a consumidores instrumentales. Sin embargo, la Comisión ha rechazado estas solicitudes, argumentado que se trata de un cambio sustancial en la mecánica del tributo, pues supone eliminar una de las características esenciales del sistema común, que es el ingreso «fraccionado» en cada eslabón de la cadena productiva, en función del valor añadido en cada una de sus fases.

a la que la Administración no debería escapar, so pena de traicionar ese mandato vicarial. La AEAT carece de un derecho de disposición sobre el material del procedimiento, es decir, no debe operar estratégicamente con la prueba, como ocurre en el proceso civil. Tal idea la refleja muy acertadamente, a mi juicio, la STSJ de Extremadura de 28 de septiembre de 2007 (NFJ030980) cuando afirma lo que sigue: «El Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de octubre de 2004 reseña la evolución, indicando que en relación con la carga de la prueba en el Derecho Tributario se han sostenido dos criterios teóricos. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales». En definitiva, la prueba de los hechos ha de ponerse al servicio del procedimiento, tanto si perjudica al administrado como si le beneficia. Y así lo señala abiertamente el artículo 78.1 de la LRJPAC.

El TEAC, desde una ya lejana Resolución de 30 de septiembre de 2005 (NFJ022253), viene negando la posible aportación en vía económico-administrativa de aquellas pruebas o documentos no adverbados previamente en fase de inspección, por el posible desorden que ello pudiese generar en el propio desarrollo del procedimiento administrativo y la dificultad que entrañaría luego la aparición de un material no valorado en el propio contexto en el que las actuaciones inquisitivas se desenvuelven. Esta tesis (que puede resultar en algunos casos adecuada e incluso conveniente, atendido el perfil del contribuyente) ha sido reiterada y ampliada posteriormente en otros pronunciamientos del Central (Resoluciones de 19 de abril de 2007 –NFJ026636– o 26 de junio de 2008 –NFJ029746–) ⁶.

⁶ «El recurrente solicitaba en primera instancia el recibimiento a prueba de la reclamación, sobre diversos puntos de hecho referentes a los rendimientos obtenidos de la actividad económica. Como señala certeramente la resolución impugnada del Tribunal Regional, las pruebas solicitadas debieron haberse aportado en el marco del procedimiento de inspección; incluso, en el recurso de reposición interpuesto ante la Inspección el reclamante se ofreció a aportar pruebas documentales que acreditaran la imposibilidad de la existencia del beneficio determinado por la Inspección, y ésta, mediante requerimiento de 15 de enero de 1999, le concedió un plazo de diez días para que aportase la documentación que considerase conveniente, sin que el interesado diese cumplimiento al mismo. A este respecto, este Tribunal Central ha sentado la doctrina de que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en el presente caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no es el momento procesal oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de inspección y comprobación, ya que con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es contrastar, analizar e integrar con el resto la información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones. En este sentido este Tribunal Central concretamente, en Acuerdos de 14 de septiembre de 2001 y 21 de abril de 2005 (RG 777-1997 y 2493-2002), establecía este Tribunal Central que el obligado tributario no puede pretender que en vía económico-administrativa se tengan en cuenta hechos que no manifestó ante la Inspección. En efecto, las relaciones jurídicas entre los obligados y la Administración tributaria se encauzan en procedimientos legalmente regulados, de manera que ni el de inspección puede confundirse con el de revisión, ni cabe mezclar las finalidades o la actividad administrativa propia de uno u otro: a la Inspección le corresponde la investigación y comprobación de los hechos determinantes de las liquidaciones tributarias (art. 140 LGT, de 28 de diciembre de 1963), mientras que la revisión económico-administrativa ha de referirse a la valoración que de tales hechos haya determinado el acto que se impugne. Por tanto, no puede quedar al arbitrio de los obligados tributarios el procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses. Asimismo, en Acuerdo de 11 de octubre de 2001, al abordar esta misma cuestión, decía que: "Ésta es

Sin embargo, conviene advertir que una generalización acrítica o inflexible de dicha doctrina, puede generar muchos más problemas que los que con ella se pretenden resolver o, lo que es mucho más grave, el menoscabo de derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, pues no es infrecuente que por la formación del representante del contribuyente, por la premura y las especiales circunstancias que rodean el momento en el que las actuaciones administrativas se desenvuelven o por cualquier otro motivo que quepa imaginar, surja luego la necesidad de aportar pruebas desconocidas, ignoradas o no suficientemente valoradas en el propio momento en que el procedimiento inquisitivo se ejecuta.

Para empezar, cualquier limitación a la aportación de documentos o proposición de pruebas desconocidas en fase inspectora, únicamente debiera afectar a los recursos y reclamaciones de carácter puramente administrativo (en nuestro caso recurso de reposición y reclamación económico-administrativa), careciendo de virtualidad alguna frente a los órganos judiciales que, no obstante, deben decidir si el carácter revisor de la jurisdicción impide también la aportación de tales documentos o

cuestión que debió plantearse en el ámbito de las comprobaciones inspectoras o, incluso, en las alegaciones al acta, no en vía de revisión. Es entonces cuando el contribuyente tiene la oportunidad de aportar los elementos de juicio que considere convenientes a su derecho o de manifestar ante la Inspección la necesidad u oportunidad de que los examine. Si la deja pasar, cabe preguntarse si tiene sentido o, más específicamente, si es conforme a Derecho admitir tales pruebas en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el periodo de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección, y ello en el marco de una relación muy distinta a la que se establece con el obligado tributario en el procedimiento inspector. En él dicha relación presenta un acentuado carácter dialéctico, en que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado, que puede alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario, por la Inspección. Pero, una vez concluidas las actuaciones inspectoras, la naturaleza de la relación entre el obligado y la Administración pasa a ser diferente, como consecuencia de no ser continua la presencia del contribuyente, sino limitada a los momentos procedimentales en que así queda establecido. Se infiere de lo dicho que la capacidad de la Administración para valorar afirmaciones y pruebas aportadas por el sujeto pasivo, que durante las actuaciones inspectoras es máxima, queda limitada en otras instancias y esta limitación, como no podía dejar de suceder, encuentra adecuado reflejo en la legislación: así, el artículo 46 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, relativo a las Diligencias, prevé la posibilidad de que el compareciente formule las manifestaciones (y, por tanto, aporte documentos y otras pruebas), que entienda convenientes; por su parte, la Inspección podrá llevar a cabo, a la vista de tales aportaciones, las actuaciones de comprobación o investigación que sean necesarias (art. 36), en cambio, en la reclamación económico-administrativa, puede el interesado acompañar a su escrito de alegaciones las pruebas que puedan convenir a su derecho (cuya fuerza de convicción será apreciada por el Tribunal al dictar resolución) o las que desee proponer (que podrán evacuarse o denegarse por el Vocal o el Secretario, según proceda) que se regulan en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento, sin que el órgano económico-administrativo pueda, evidentemente, practicar actuaciones de comprobación a la vista de las aportadas, sino simplemente apreciar su fuerza de convicción. Por otra parte, el derecho a formular alegaciones y aportar documentos, establecido en el artículo 3 k) de la Ley 1/1998 no puede llegar, a juicio de este Tribunal, a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, sin más que aportar ante unos lo previamente sustraído a la consideración de otros. Se deduce de este análisis que el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector, porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración. Admitir este tipo de pruebas permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuir las al órgano revisor. O, análogamente, pondría en manos de dicho sujeto pasivo la duración de los procedimientos, porque cabría la posibilidad de aportar por primera vez pruebas que hubieran sido decisivas en el procedimiento inspector, una vez concluido éste e iniciado el económico-administrativo, obligando de hecho al órgano revisor a reponer las actuaciones de gestión para que pudiera valorarse la prueba adecuadamente. En consecuencia, ha de entenderse que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en este caso, las pruebas relevantes, a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de su situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión».

si el derecho a la tutela judicial efectiva exige atender esa posibilidad. Dicho de otra manera, son los jueces los que deben decidir sobre el viejo dilema del Fausto de Goethe (prefiero la injusticia al desorden), es decir, si debe prevalecer el orden inflexible de la generalidad de las situaciones, sobre la comisión de una posible injusticia en el caso concreto.

Efectivamente, de ser cierto el planteamiento del TEAC anteriormente expuesto, quizás fuese prematuro hablar todavía en esas fases administrativas de una vulneración flagrante de ciertos derechos constitucionales, pues reiterada doctrina jurisprudencial (entre otras, SSTs 2-4-1993, 2-7-1994, 27-6-1995, 19-1-1998) viene declarando que los derechos de naturaleza procesal no son de aplicación a los expedientes administrativos, y su infracción sólo puede tener lugar en puridad en el propio curso del proceso jurisdiccional. La jurisprudencia limita a los procedimientos administrativos sancionadores la plenitud de las garantías establecidas en el artículo 24.2 de la CE para los procesos penales, remitiendo los no sancionadores al derecho constitucional al acceso a la revisión jurisdiccional, en cuanto realización del principio de tutela judicial efectiva, de modo que la eventual indefensión ha de acreditarse en la pertinente y subsiguiente fase procesal. De esta opinión es, por ejemplo, la STSJ de Cantabria de 10-3-2006 (NFJ023139) al señalar que «cierto es que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria no recibió el procedimiento económico-administrativo a prueba. El artículo 94.2 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, regulador del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y de la prueba en este procedimiento, no obliga a la admisión de toda la propuesta. La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria es constante en esta materia al negar la posibilidad de practicar por el mismo actuaciones de comprobación dado su carácter revisor de la actuación administrativa. De ahí que considere que la prueba debe proponerse ante la Administración tributaria a fin de no sustraerle la función a cuyo cumplimiento está llamada: la de inspección, fase en la que desplegaría toda su fuerza el derecho a la presentación de pruebas que recoge el artículo 3 k) de la entonces vigente Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, hoy derogada por la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria. De hecho, el artículo 96 del citado Real Decreto no prevé recurso alguno frente a la decisión de inadmisión de prueba. Y dado que al contribuyente se le permitió la aportación de ésta ante la inspección tributaria y se le ha permitido con posterioridad su presentación ante los Tribunales, no puede hablarse de vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de utilización de medios probatorios pertinentes, ni de indefensión».

Pero no vemos por qué en fase administrativa haya de limitarse o restringirse el derecho a la prueba. El artículo 236.4 de la LGT establece el régimen específico de la prueba en la vía económico-administrativa señalando expresamente que «no cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes», añadiendo que será la resolución de la propia reclamación la que entrará a examinar sobre las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, limitándose a enumerar las pruebas y decidir sobre las no practicadas. Con ello, la vigente normativa simplifica significativamente la cuestión probatoria no sólo respecto de lo previsto en los derogados artículos 94 a 96 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo del 1996, sino también incluso respecto de los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992, respetando de paso la doctrina jurisprudencial según la cual (vgr. STS de 21 de noviembre de 1998 –RJ 1998, 9906–) la denegación de una prueba aportada o propuesta por los interesados ha de motivarse de forma conveniente y suficiente, ya que el derecho de defensa comprende, como una de sus facetas más relevantes, precisa-

mente la de interesar y practicar la prueba que el interesado estime oportuna y adecuada a sus intereses, por lo que la potestad del Tribunal en orden a la denegación de las que sean innecesarias, superfluas o impertinentes debe resultar de las propias actuaciones o explicarse convincentemente por el órgano enjuiciador. Constituye un elemental derecho recogido en el procedimiento económico-administrativo, la posibilidad de aportar la documentación que a juicio del reclamante pueda arrojar luz al Tribunal para la adecuada resolución de la controversia suscitada con la Administración. Lo que se compadece bien con la posibilidad incluso de que el propio TEAR practique prueba de oficio cuando sea necesaria para esclarecer los hechos o interpretar adecuadamente las normas jurídicas aplicables al caso objeto de resolución. En tal sentido, la STSJ de Baleares, de 11 de febrero de 2000 (JT 2000, 205) afirmará que «ciertamente, con el escrito de alegaciones pueden acompañarse los documentos que el reclamante juzgue convenientes, pero, aun no aportado documento alguno, si no se tenía por cierto (por parte del Tribunal Económico-Administrativo) que la superficie de la parcela fuese inferior a la asignada, que era lo que aducía la señora C., y si tampoco se aceptaba que la inedificabilidad comportase aplicación del coeficiente corrector, el órgano competente estaba obligado a la apertura de un periodo de prueba para que la señora C. tuviese la oportunidad real de acreditar ambos extremos puesto que de ellos derivaría su derecho y no resultaban del expediente».

La propia LRJPAC, en su artículo 79, contiene la expresión máxima del principio de informalidad del procedimiento administrativo, que supone la plasmación expresa del derecho de los interesados a desplegar una actividad probatoria que no se ciñe al concreto espacio temporal del trámite de prueba y que cuenta con el expreso reconocimiento jurisprudencial por parte del Tribunal Supremo (SSTS de 18 de junio de 1973 –RJ 1973, 3147– y 3 de abril de 2000 –RJ 2000, 1851–). Además, la propia LGT únicamente alude a esta posible restricción de la prueba en su artículo 158.3 atinente a la estimación indirecta de la base imponible, desde un planteamiento esta vez lógico –que no se oculte información que luego pueda ponerse de manifiesto para cuestionar la propia metodología de determinación de la base imponible– y que debe quedar circunscrito a ese excepcional procedimiento de fijación de la magnitud del elemento cuantitativo del tributo.

Parece prudente sostener que la doctrina administrativa emanada por el TEAC no pueda ni deba prevalecer frente al derecho de defensa y tutela judicial efectiva, pues, como afirmara la STC 85/2006 (NFJ022191), de 27 de marzo, «el hecho de que los recurrentes no hubieran efectuado alegaciones en vía administrativa acerca del contenido de las liquidaciones tributarias litigiosas no impide que puedan posteriormente formularlas durante el proceso contencioso-administrativo. En efecto, hemos señalado con carácter general que el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 de la CE tiene como uno de sus 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" (por todas, STC 30/2004, de 4 de marzo, FJ 2.º) y así lo hemos reiterado al pronunciarnos en relación con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 –hoy art. 56 LJCA 1998– que establece que en los escritos de demanda se consignarán "las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso de reposición o con anterioridad".

Pero es que, además, la imposibilidad de aportar pruebas supuestamente no entregadas con anterioridad en fase inspectora, constituye la resurrección de un rancio problema completamente

superado, cuya respuesta puede encontrarse en la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) (Ley 29/1998) al recuperar para la jurisdicción la totalidad de la función jurisdiccional conforme a los propios términos y principios que la informan, en el sentido de la plena defensa del derecho de las partes a aportar y practicar cuantas pruebas estimen conducentes a la defensa de sus pretensiones. Eso mismo resultaba ya de la aplicación de los artículos 74 y 75 de la LJCA de 1956, en los que el desarrollo de la fase de prueba quedaba supeditada al cumplimiento de dos únicos requisitos: la «disconformidad en los hechos» y su «indudable trascendencia, a juicio del Tribunal, para la resolución del pleito»; requisitos enteramente al margen, pues, de lo que previamente hubiera acontecido en la vía administrativa, es decir, de lo que se hubiese aportado o dejado de aportar por parte del ciudadano. Solución que era además la que se imponía desde la propia concepción del proceso contencioso-administrativo que, en términos de la Exposición de Motivos de la Ley, «no es una casación, sino, propiamente, una primera instancia jurisdiccional» ante la que «se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo».

Una solución, por otra parte, que se refuerza con la entrada en vigor del artículo 24 de la CE, pues, como ha afirmado el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, la «idea de un proceso al acto ha concluido en España. El contencioso no es, en modo alguno, un proceso al acto, o de protección de la sola legalidad objetiva; es un proceso de efectiva tutela de derechos, los del recurrente y los de la Administración entre sí confrontados»⁷. Idea en la que han insistido otros cualificados miembros de la doctrina administrativa⁸. El profesor BORRAJO INIESTA, insiste en que el planteamiento que niega la prueba en vía procesal por no haberse previamente intentado en la vía administrativa, es hoy absolutamente contrario a los términos del artículo 24 de la Carta Magna, concretamente al derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa⁹. Es cierto que en un primer momento, la jurisprudencia del Tribunal Supremo todavía se resistía a plasmar el cambio descrito. Tal es el caso de la STS de 5 de octubre de 1960 (RJ 1960, 3109), defendiendo la «improcedencia de sustituir mediante los elementos de prueba aportados al proceso las deficiencias de justificación que existen en las actuaciones administrativas», solución en la que abundan, entre otras, las posteriores Sentencias de 10 de junio de 1963 (RJ 1963, 2729), 23 de mayo de 1972 (RJ 1972, 3035) o 20 de septiembre de 1993 (RJ 1993, 6669). La referida STS de 10 de junio de 1963 llegará a decir a este respecto que «es evidente que, en principio y respetando el carácter eminentemente revisor de esta jurisdicción, deben atenderse sus Tribunales, al ponderar las cuestiones sometidas a su conocimiento, al análisis de los antecedentes de hecho que aparezcan probados en el expediente gubernativo en su caso a instancia del administrado y que hubieran sido tenidos en cuenta por el órgano económico-administrativo para disponer, contemplando los mismos hechos, su resolución impugnada en vía jurisdiccional y, como consecuencia, pronunciarse sobre la legalidad de lo decretado. Pero es lo cierto que el expresado carácter de la jurisdicción no conserva el rigorismo que la presidía con anterioridad a la promulgación de su Ley Reguladora de 27 de diciembre de 1956, toda vez que ésta

⁷ *Hacia una nueva justicia Administrativa*, Madrid, Civitas, 1989, pág. 52.

⁸ PAREJO ALFONSO, L. *Estado social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Madrid, Civitas, 1983, págs. 286 a 290, o FERNÁNDEZ TORRES, J. R. *Jurisdicción administrativa revisora y tutela judicial efectiva*, Madrid, Civitas, 1998, págs. 302 a 325.

⁹ «Prueba y jurisdicción revisora, Gravamen de la consolidación del dominio, STS de 17 de septiembre de 1988», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 61, 1989, págs. 141 a 143.

admite la posibilidad de la prueba en el proceso, si bien modulada y acomodada su admisión en consonancia con su artículo 74, párrafo 2) y, también, en los casos en que como tiene declarado con reiteración esta Sala en autos resolutorios sobre la pertinencia del trámite probatorio cuando propuesta por los interesados dentro de las actuaciones del expediente administrativo, no haya tenido efectos por causas ajenas a la voluntad del proponente».

Pero tal doctrina cambia radicalmente a partir de la STS de 17 de noviembre de 1983 (RJ 1983, 6056), al afirmarse correctamente, por el contrario, que «aunque la función de la jurisdicción contencioso-administrativa es eminentemente revisora, ello no empece para que por aplicación subsidiaria de la LEC, y por el propio procedimiento que establece la Ley de la Jurisdicción, se puedan completar en el correspondiente periodo probatorio los elementos de juicio que se llevaron a la vía administrativa al objeto de que la información de que disponga la Sala en el momento de resolver el asunto ante ella planteado sea más completa, e incluso exhaustiva posible». La más reciente Sentencia de 24 de marzo de 2001 (RJ 2001, 4146) afirma que no «es ineludible acreditar cumplidamente en la vía previa los hechos en que se apoya el ejercicio de una acción o la reclamación de un derecho». Lo que no cabe, sigue diciendo esta Sentencia, «es alterar los hechos aducidos en la vía administrativa previa como base de la pretensión en virtud del principio de la vinculación con los actos propios, pero la falta de aportación de pruebas en el procedimiento administrativo no impide solicitar en sede jurisdiccional todas las que sean conducentes para acreditar los hechos en que se funda la acción que se ejercita».

Por lo tanto, cualquier restricción en el proceso de las pruebas aportadas o propuestas por las partes se opone al tenor de la ley y se basa en un entendimiento del dogma revisor de la jurisdicción ya superado¹⁰. Es más, de ocurrir algo al respecto, sería justamente lo opuesto a lo que señala el TEAC. Es la Administración la que no podría suplir en el proceso contencioso-administrativo la actividad probatoria que debiera haber desplegado con carácter previo a su resolución. En tal sentido se expresa también la mejor doctrina al señalar que «la Administración ha tenido todas las facultades y posibilidades de comprobar (es decir, probar ante sí) los hechos en los que basar su resolución. No siendo el recurso jurisdiccional una segunda instancia de la vía administrativa, la Administración no puede pedir el recibimiento a prueba (*rectius*, el Tribunal debe denegárselo) para probar lo que no comprobó en su momento. Urge la matización de que, por el contrario, será del todo legítimo que lo pida para desvirtuar hechos introducidos por el administrado en vía administrativa y/o jurisdiccional (...) Digamos a modo de conclusión de esta breve reflexión, que si se admite la actividad probatoria a instancia de la Administración para suplir su propia obligación de instrucción previa a resolver, estamos admitiendo una suerte de *reformatio in peius* en el recurso contencioso-administrativo. En efecto, si el actor con su demanda provoca que un defecto que le beneficia (y que será fundamento básico de sus alegaciones) resulta subsanado por virtud de ese mismo proceso que pretende anular el acto, estará peor tras el proceso que antes de él. El artículo 24.1 de la Constitución habrá sido frontalmente vulnerado»¹¹.

¹⁰ En este sentido VILLABA PÉREZ, F. «La prueba», *Estudios sobre la Jurisdicción contencioso-administrativa* (Dir. JIMÉNEZ BLANCO, A.) Granada, CEMCI, 1999, págs. 414 y 415.

¹¹ BAYO DELGADO, J. «Proceso contencioso-administrativo: carga de la prueba, recibimiento a prueba e instrucción previa en vía administrativa». *Jurisdicción contencioso-administrativa. Aspectos procesales*. Madrid, Cuadernos de Derecho Judicial, 1992, XV, págs. 506 y 507.

Resulta evidente, por lo tanto, que si de los términos claros de la derogada LJCA de 1956, y de su propia Exposición de Motivos, se colegía una solución permisiva a la introducción en el proceso de cuantas pruebas se consideraran necesarias para fundamentar la posición respectiva, supuesta, claro está, la propia pertinencia del medio pretendido, más aun después de la promulgación de la CE, que consagra, como uno de los aspectos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba pertinentes para la defensa y que no es desmentida en modo alguno por la vigente LJCA.

Es más, el Tribunal Supremo defiende para sí mismo, y en aplicación de la LEC, de vigencia supletoria en los procesos contencioso-administrativos, un principio de apreciación conjunta de la prueba, tanto de la desarrollada en el curso del procedimiento administrativo como de la practicada en el propio proceso judicial, pues de otra forma los Tribunales estarían atados inexorablemente, ora a la apreciación de los hechos que hubiera podido efectuar la Administración, ora a la mayor o menor pericia del representante del contribuyente en la demostración de los hechos afirmados ante la Inspección, ora al propio expediente administrativo¹². Por cierto que, respecto de este último, es decir, del expediente administrativo, la mejor doctrina se ha cuidado de advertir los serios peligros jurídicos que se derivarían de la imposibilidad de aportar pruebas una vez completado aquél: «el expediente administrativo, al estar integrado por documentos, goza de todo el valor de la prueba documental. Pero esta circunstancia por sí sola no puede llevar al Tribunal a estimar como probado cualquier hecho en ellos descrito, porque, en primer lugar, tales hechos han de ser expresamente afirmados por las partes en sus escritos de alegaciones y en segundo y sobre todo, porque, tal como dispone el artículo del 1.218 del Código Civil los documentos públicos tan sólo hacen fe de su causa (y no de la verdadera o material, sino tan sólo de la reflejada en el documento) y de la fecha de su expedición (...) se hace obligado discriminar los documentos que pueden hacer fe de su contenido de los que carecen de esa fuerza probatoria o, lo que es lo mismo, hay que determinar qué documentos pueden alcanzar el valor privilegiado de la prueba preconstituida»¹³.

El derecho a la prueba es «soporte esencial» del derecho de defensa (STC 195/1995, de 19 de diciembre, FJ 7.º). Y dicho derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, ha sido constitucionalizado por el artículo 24.2 de la CE como derecho fundamental ejercitable en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado, puesto que ese derecho, inseparable del derecho mismo de defensa, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo (STC 357/1993, de 29 de noviembre, FJ 2.º). Como advirtiera en su día la STC 73/2001, de 26 de marzo, en su FJ 2.º, «conforme a reiterada doctrina constitucional, el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes que, como elemento inseparable del derecho mismo a la defensa, opera en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas

¹² SSTS de 11 de abril de 1986 –RJ 1986, 2631–, 27 de noviembre de 1990 –RJ 1992, 2136–, 12 de marzo de 1992 –RJ 1992, 2979–, 25 de marzo de 1992 –RJ 1992, 3393–, 1 de julio de 1992 –RJ 1992, 6101–, 16 de octubre de 1992 –RJ 1992, 7832–, 19 de febrero de 1993 –RJ 1993, 1080–, 3 de marzo de 1994 –RJ 1994, 2416–, 13 de julio de 1995 –RJ 1995, 5652–, 20 de noviembre de 1996 –RJ 1996, 8083–, 27 de febrero de 1997 –RJ 1997, 1529–, 2 de junio de 1998 –RJ 1998, 5045–, 23 de noviembre de 1999 –RJ 1999, 8961–, 26 de febrero de 2001 –RJ 2001, 1087–, 10 de junio de 2003 –RJ 2003, 6631–, 19 de mayo de 2004 –RJ 2004, 4727–, entre otras muchas.

¹³ GIMENO SENDRA, V. «El derecho a un proceso administrativo con todas las garantías», *Revista de derecho procesal*, Justicia, núm. 1, 1991, pág. 26.

por el Juez o Tribunal que no podría desconocer ni obstaculizar su efectivo ejercicio, sin que les es propio para apreciar su pertinencia, ni liberar a las partes de la carga de argumentar la trascendencia de las que propongan. Pero basta con que la inejecución sea imputable al órgano judicial y que la prueba impracticada sea decisiva en términos de defensa para que, en principio, el supuesto quede cubierto por la garantía constitucional. Y si bien es en el artículo 24.2 de la CE donde se reconoce el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, de ello no se deriva necesariamente que la problemática probatoria no pueda estar afectada ni protegida, dentro del derecho a la tutela judicial efectiva, por el párrafo 1.º del artículo 24 del CE». Asimismo, y como afirmara la STC 205/1991, de 30 de octubre, en sus FFJJ 3.º y 4.º, «según reiterada doctrina de este Tribunal, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, constitucionalizado por el artículo 24.2 del CE, ejercitable en cualquier tipo de proceso e inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo, e incluso prefiriéndose el exceso en la admisión a la postura restrictiva. Ello no supone desapoderar a los órganos jurisdiccionales de su competencia para apreciar la pertinencia, por relación al *thema decidendi*, de las pruebas propuestas, ni liberar a las partes de la carga de argumentar la trascendencia de las que propongan, para evitar con la denegación dilaciones innecesarias. Pero basta con que la denegación o inejecución sea imputable al órgano judicial y la prueba denegada o impracticada sea decisiva en términos de defensa, para que, en principio, el supuesto quede cubierto por la garantía constitucional (SSTC 80/1986, 147/1987 y 50/1988)».

Según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional el derecho a la prueba es una de las garantías que a todos reconoce el artículo 24.2 del CE, de suerte que la denegación de pruebas pertinentes podrá justificar el recurso de amparo si de ello se deriva indefensión o alteración del resultado del proceso (STC 116/1983, de 7 de diciembre). Tan es así, que el Alto Tribunal, en su Sentencia 30/1986, de 20 de febrero, reconoce el derecho de los actores, cargos electos del País Vasco, condenados por injurias al Rey, a que se admitan las pruebas documentales inadmitidas o rechazadas previamente, nada menos que por el Tribunal Supremo. En su Sentencia 14/1997, de 28 de enero (FFJJ 5.º a 10.º), el Tribunal Constitucional, llegará a decir a este respecto que «la Jurisdicción contencioso-administrativa no es una segunda instancia, sino que ante ella por el contrario se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes (Exposición de Motivos de la LJCA), por lo que las pruebas a practicar en el proceso son independientes de los actos de instrucción que hayan podido llevarse a cabo en el previo procedimiento administrativo. Por eso, aunque los actos de infracción donde los funcionarios competentes consignan los hechos que observan en el curso de sus comprobaciones e investigaciones sean consideradas como medios de prueba capaces de destruir la presunción de inocencia [STC 76/1990 (NFJ000802)], sería incompatible con la Constitución una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección o que se dispensara a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia de toda prueba respecto de los hechos sancionados. Las exigencias constitucionales son crecientes en los distintos procedimientos en vía administrativa, en sede contencioso-administrativa y en el proceso penal, en los términos de la STC 76/1990 (...) La intervención de funcionario público no significa que las actas gocen en cuanto a los hechos imputados de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia (...) El derecho fundamental a la prueba debe ser restablecido mediante la apertura del periodo probatorio sin limitar la potestad judicial para apreciar la pertinencia de la que se proponga ni, mucho menos, la final valoración de los hechos».

De esta forma, el rechazo a la prueba propuesta por el contribuyente determinaría en vía contencioso-administrativa la nulidad de las actuaciones, de conformidad con lo afirmado por la STC 19/2001, (NFJ010572) de 29 de enero, en sus FFJJ 1.º a 6.º, donde llega a señalarse que «el contenido esencial del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, íntimamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE, se integra por el poder jurídico que se reconoce a quien interviene como litigante en un proceso de provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto objeto del proceso (STC 37/2000). En el caso de autos, la entidad actora debía acreditar que el destino exclusivo del vehículo era la actividad empresarial, para que las cuotas del arrendamiento financiero fueran deducidas en la liquidación por el impuesto de sociedades, fundándose la desestimación de la pretensión deducida en el proceso contencioso-administrativo en la falta de acreditación de esa afectación exclusiva. Pero el artículo 24 de la CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta (como lo fue en el caso de autos, por estimar que se refería a hechos sin trascendencia para la resolución del pleito) y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar, causando a la entidad demandante de amparo una indefensión material contraria al artículo 24.1 de la CE y vulnerando su derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa (art. 24.2 CE)».

Con base en la amplitud con que se encuentra redactado el artículo 24 de la CE, el Tribunal Constitucional ha declarado (STC 151/1990, de 4 de octubre, FJ 3.º) que el derecho a la prueba es un derecho fundamental que emana del derecho a la tutela judicial efectiva, pero también que, como derecho a utilizar todos los medios de prueba pertinentes para la defensa, debe entenderse incluido en el derecho a la presunción de inocencia (STC 212/1990, de 20 de diciembre, FJ 3.º), que por supuesto no puede entenderse limitado al estricto campo del Derecho Penal, pues, «una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del Derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias (...) el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos» (STC 13/1982, de 1 de abril, FJ 2.º).

En la línea apuntada anteriormente respecto de la jurisdicción contencioso-administrativa, que lo que prohibía era únicamente la introducción de planteamientos novedosos, pero no de cualquier prueba que pueda afirmar o refutar los hechos objeto de controversia, la jurisprudencia constitucional abunda a este respecto en su Sentencia 137/1992, de 13 de octubre (FFJJ 6.º y 7.º), cuando afirma que «la introducción sorpresiva e intempestiva de un hecho nuevo que deviene en factor decisivo del fallo, suscitado por primera vez concluso el juicio y en escrito de solicitud de práctica de «diligencias para mejor proveer» vulnera la tutela judicial efectiva. Las diligencias para mejor proveer no constituyen un instrumento hábil para que las partes puedan introducir nuevas alegaciones al proceso, sino un recurso excepcional de que dispone el juzgador para, una vez concluido el juicio y antes de dictar sentencia, completar el material probatorio aportado, siempre y cuando la prueba practicada de oficio

recaiga sobre el *thema probandi* delimitado por las partes en su demanda y contestación. La introducción extemporánea de una nueva *causa petendi* altera sustancialmente el objeto procesal al traer al proceso hechos nuevos no planteados en el juicio, infringiendo el principio de congruencia y causando indefensión en la medida que la resolución judicial se desvía de los términos en que fue planteada la controversia procesal. Ha de estimarse pues contrario al derecho a la tutela y a un proceso con todas las garantías la posibilidad de introducir alegaciones o hechos nuevos distintos al tema de la prueba al amparo de la facultad inquisitiva contenida en las diligencias para mejor proveer, pues ello desvirtúa su naturaleza convirtiéndolas en una suerte de segunda fase de alegaciones y de ejecución de prueba». Es más, «la denegación no fundada de la práctica de las pruebas solicitadas puede provocar indefensión y vulnerar el derecho de defensa, y el Tribunal Constitucional puede revisar la declaración de innecesaria de la prueba por parte de los órganos judiciales cuando se apoye en una motivación que no pueda considerarse razonable» (STC 351/1993, de 29 de noviembre, FFJJ 1.º y 6.º).

En definitiva, que resulta difícilmente comprensible que unas pruebas que van a poder ser presentadas en vía judicial –so pena de vulnerar los principios constitucionales más fundamentales– no puedan adverbarse en vía económico-administrativa. Sin embargo, lo cierto es que hasta tanto no se pronuncien al respecto el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, la Audiencia Nacional parece seguir los planteamientos del TEAC en alguna de sus Sentencias, donde se adopta como criterio interpretativo la restricción contenida en el artículo 158 de la LGT (una cortapisa únicamente prevista, insistimos, para la estimación indirecta de la base imponible). Tal es el caso de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25-1-2007 (NFJ025955), donde llega a decirse lo siguiente: «aunque esta Sala viene admitiendo la posibilidad de acreditar los gastos por cualquier medio admisible en derecho, conforme a los artículos 114 y 115 de la LGT y 217 de la Ley 1/2000, lo cierto es que dicha acreditación no ha tenido lugar en el presente recurso incluso aunque se hubiera admitido la prueba testifical propuesta por la parte actora, pues nada impide que las facturas presentadas por el recurrente hubieran sido ya computadas en la cifra declarada por el sujeto pasivo y admitida por la Inspección. 4. La admisión de la prueba documental por la Sala, no conlleva que se entienda producida la infracción de los artículos 114.1 y 115 de la LGT y 96 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, por parte de los Tribunales Económico-Administrativos, ni del derecho a utilizar los medios de prueba presentados para su defensa (art. 24.2 CE), reservado al ámbito de los Juzgados y Tribunales. En efecto, ante ambas instancias el recurrente solicitó simplemente que se completara el expediente, al referirse a las citadas facturas, pero no consta expresamente una solicitud de prueba, que conllevara su denegación conforme al artículo 96 del RPREA. Por otra parte, los actos que denieguen las pruebas en vía económico-administrativa no son susceptibles de recurso alguno, tal como recoge expresamente el citado artículo, sin perjuicio de reiterar la proposición de prueba en segunda instancia, por lo que en ningún caso se le habría ocasionado indefensión a la actora. Además, los Tribunales Económico-Administrativos entraron a examinar la posible admisibilidad de la referida prueba, entendiendo que dichas facturas deben aportarse en fase de comprobación, al carecer los órganos administrativos de elementos de juicio suficientes para pronunciarse sobre facturas aisladas, no insertas en un proceso global y complejo de verificación de la contabilidad y de la actividad empresarial. Pues bien, dicho criterio debe ser aceptado siendo un elemento interpretativo de primer orden la redacción del artículo 158 de la LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que aunque referido a la aplicación del método de estimación indirecta –petición subsidiaria que articula el recurrente en su demanda– establece en su apartado tercero, párrafo b, una norma

relativa a la admisión de datos, documentos o pruebas relacionadas con las circunstancias que motivaron la aplicación del referido método de estimación. Según el referido precepto, la admisión de los documentos, datos o pruebas presentadas con posterioridad a la propuesta de regularización, sólo será pertinente cuando el sujeto pasivo demuestre que su aportación al referido procedimiento fue imposible, extremo este que, en el caso de autos, tal como se ha señalado, no se ha acreditado, sino todo lo contrario, si partimos de unas facturas expedidas en el año 1993 y que se aportan por primera vez ante los Tribunales Económico-Administrativos el 27 de marzo de 1998. En caso contrario y sin concurrir justificación alguna que exceptuase esa regla, se podría dejar en manos de un obligado tributario un medio para prolongar la duración de los procedimientos, sin más que aportar unos documentos en el momento procedimental que más le conviniera. Añadir a lo expuesto, que el artículo 171 de la LGT resulta únicamente aplicable a las liquidaciones firmes, supuesto que no es el de autos». En la misma línea, aunque algo más matizada, se mueve la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19-12-2008 (NFJ032038), cuando declara básicamente correcta la prohibición de aportar material no revelado en la fase de gestión en la posterior económico-administrativa, pero reprocha a la Inspección que debió otorgar más tiempo a la reclamante para la entrega de las facturas que luego se aportaron en vía revisora.