

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### LA PRUEBA Y LA CUANTÍA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Extracto:**

LA prueba constituye el medio para demostrar la realidad material de hechos controvertidos. Por ello, el desarrollo de la actividad probatoria, así como la valoración y eficacia de los distintos medios de prueba existentes adquieren especial trascendencia desde el inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos hasta el ulterior proceso contencioso-administrativo.

La cuantía, por su parte, tanto en las reclamaciones económico-administrativas como en el proceso contencioso-administrativo, es un factor determinante pues condiciona la competencia del Tribunal concedor del recurso, el procedimiento a seguir, así como los posibles recursos a interponer, salvo casos muy concretos.

El **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria**, que se imparte en el CEF, ha dedicado una ponencia al análisis de ambos temas tratando de efectuar un repaso de su régimen jurídico mediante el estudio de los medios de prueba, su valoración y las reglas sobre la carga de la prueba, en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los procedimientos de revisión de actos administrativos y en vía contencioso-administrativa, así como de las cuantías que determinan el acceso a los distintos tribunales y a los diferentes recursos.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 8 de abril de 2010.

**Palabras clave:** prueba, cuantía, procedimientos de aplicación de los tributos, procedimientos de revisión de actos administrativos y proceso contencioso-administrativo.

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### EVIDENCE AND AMOUNT IN TAX LAW

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Abstract:**

**T**HE evidence is the means to demonstrate the material reality of controversial facts. Because of this probatory activity as well as the assessment and the effectiveness of the different existing means of proof gain special relevance from the beginning of a procedure of tax imposition till the subsequent contentious-administrative procedure.

The amount on its turn, both in economic administrative complaints and in the contentious-administrative procedure, is a decisive factor since it determines the competence of the court expert in the appeal, the procedure to be followed, as well as the possible appeals to be lodged, except in very particular cases.

The course in **Tax Refinement and Updating** imparted in CEF, has devoted a presentation to the analysis of both topics with the aim of reviewing their legal basis. This has been done through the study of the means of proof, their valuation and the rules regarding the burden of proof in the processes of revision of administrative action and in contentious-administrative procedures. It has analysed too the amounts that determine the access to the different courts and to the different appeals. This paper is a summary of the lecture that took place on the 8<sup>th</sup> April 2010.

**Keywords:** evidence, amount, procedure of tax imposition, processes of revision of administrative action and contentious-administrative procedure.

# Sumario

1. La prueba en los procedimientos tributarios.
  - 1.1. Procedimientos de aplicación de los tributos.
  - 1.2. Procedimiento de revisión.
  - 1.3. Proceso contencioso-administrativo.
  
2. La cuantía.
  - 2.1. La cuantía en las reclamaciones económico-administrativas.
  - 2.2. La cuantía en el recurso contencioso-administrativo.

## 1. LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

### 1.1. Procedimientos de aplicación de los tributos

¿Existe actividad probatoria? Resulta ineludible, en primer lugar, mostrar la posición que presenta tanto el Tribunal Supremo como distintos autores acerca de la existencia de actividad probatoria.

Por un lado, el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 21 de noviembre de 2008 afirma que la prueba en el procedimiento administrativo en general, y en las reclamaciones económico-administrativas en particular, presenta una problemática propia, debida a la imposible asimilación de la prueba del proceso en general, en especial el civil, a las particulares de los procedimientos administrativos, y aún más a las de los procedimientos de gestión tributaria, habiendo incluso un importante sector doctrinal que preconiza la idea de que en éstos no existe actividad probatoria en sentido estricto, que se reserva para los procedimientos de resolución de las reclamaciones.

Por otro, en Sentencia de 22 de abril de 2002, establece la actividad probatoria vinculada a la tutela judicial efectiva. Se trata de una garantía procesal básica.

Algunos autores, entre los que cabe destacar a SIMÓN ACOSTA, PEREZAGUA o PALAO TABOADA, mantienen que «... cuando la Administración aplica la ley no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino comprueba la realización del presupuesto que la legitima. Continúa diciendo que la Administración puede utilizar medios de prueba semejantes a los procesales, pero los principios que rigen la utilización son distintos de los que presiden la prueba procesal, por lo tanto en el proceso administrativo sólo puede hablarse de prueba en sentido impropio. Podríamos resumir que el concepto de prueba, en el ámbito del procedimiento tributario equivaldría más a la idea de comprobación». Otros autores, en cambio, mantienen que la actividad probatoria no se trata de una actividad exclusiva del proceso judicial, pues existe una remisión expresa de las leyes tributarias a las procesales.

El estudio de la prueba tiene su origen en la Constitución Española, pues será en ella, y concretamente en el artículo 24, en la que se otorgue a la actividad probatoria rango de derecho fundamental al reconocerse en la misma que «todos tienen derecho... a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa...». Derecho que se encuentra vinculado al principio de tutela judicial efectiva, recogido asimismo en el artículo previamente mencionado de la Constitución.

Los actos dictados por la Administración tienen naturaleza administrativa, por lo que resulta de plena aplicación el artículo 57.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en el cual se dispone que los actos de las Administraciones Públicas se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa. Ello implica que la carga de la prueba y el que ha de demostrar que el acto no es válido y eficaz es el contribuyente. Por otra parte, cabe concluir que los principios básicos administrativos resultan trasladables a la actividad tributaria.

Principios básicos que se resumen en los siguientes:

- Principio de oficialidad: indisponibilidad, irrenunciabilidad, investigación de oficio y no vinculación a lo aportado de parte.
- Principio inquisitivo: comprobación e investigación.
- Principio de impulso de oficio.
- Verdad material.
- Interés público.

Antes de continuar con la exposición, conviene recordar una idea fundamental y es que la Administración no tiene que probar, sino que su labor se basa en comprobar e inspeccionar.

Si bien, ¿existe algún procedimiento específico regulado en los procedimientos de aplicación de los tributos relativo a la prueba? La ausencia del mismo lleva a plantearnos la siguiente cuestión: ¿cómo debe combatir el particular el acto administrativo?

En base al artículo 7.º 2 de la LGT, resulta de aplicación supletoria el procedimiento específico regulado en los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992.

Expreso reconocimiento en el ámbito tributario de la actividad probatoria se efectúa en los artículos 105 a 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en la cual concretamente en el apartado 1 del artículo 106 se efectúa una remisión a la aplicación de las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil (CC) y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), salvo que la ley establezca otra cosa.

Pero, ¿existen los principios esenciales en la práctica de la prueba, inherentes al derecho de defensa? ¿Se puede hablar de contradicción y oralidad en los procedimientos de aplicación de los tributos?

No podemos olvidar que la actividad probatoria es un concepto acuñado en la doctrina procesalista, no en la tributarista, en la cual se ha defendido una actividad de parte dentro de un proceso encaminado a la obtención de la convicción psicológica de los hechos.

### **Medios de prueba**

No existen medios de prueba expresamente reconocidos en la LGT. Es el artículo 299 de la LEC el que establece taxativamente los medios de prueba que podrán hacer uso en juicio. De entre ellos cabe destacar: interrogatorio de las partes, documentos públicos, documentos privados, dictamen de peritos, reconocimiento judicial e interrogatorio de testigos.

Pero, ¿qué vinculación presentan los mismos en el ámbito tributario? A continuación se exponen aquellos medios que presentan cierta conexión en el campo de la tributación y, en concreto, en los procedimientos de aplicación de los tributos.

### *Confesión, interrogatorio de parte*

¿Existe la confesión? ¿Puede ser equiparada una declaración o una autoliquidación a una confesión judicial? En algún sector de la doctrina se considera que existe un acto de confusión en la declaración o liquidación. Si bien, ello podría considerarse desacertado, y ello porque frente al carácter dispositivo que caracteriza a la confesión judicial, la declaración se corresponde con un deber general de colaboración y es consecuencia de una obligación legal, a diferencia nuevamente de la confesión que tiene que ser pedida por la parte contraria en el proceso.

Podría advertirse un cierto atisbo de confesión en las actas de conformidad, si bien, pese a que como reconoce el artículo 144.2 de la LGT, los hechos aceptados se presumen ciertos y sólo pueden rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error, no hay consentimiento sino asentimiento, y más cuando los mismos pueden ser desvirtuados por un superior.

Por todo ello, resulta difícil hablar de verdadera confesión como medio de prueba, en el sentido procesal del término.

### *La prueba testifical*

¿Es equiparable al deber de colaboración de terceros? Es en los artículos 93 y 94 de la LGT en los que se reconoce el deber de colaboración de terceros y de terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria (retenedores y obligados a ingresar a cuenta, entidades intermediarias en cobro de honorarios y derechos y entidades depositarias de bienes de deudores). ¿Se podrían considerar como testigos, como parte de la prueba, en un procedimiento tributario? Podrían tener visos de ser considerados como tales, si bien surgen dos razonamientos que llevarían a pensar lo contrario. Por un lado, es la ley la que hace la llamada, por otro, para ser considerado como medio de prueba es necesario que se produzca dentro de una actividad probatoria. Asimismo y a diferencia de la prueba testifical, ¿cómo la podría rebatir el contribuyente? En este caso, le llega a posteriori, sin existir ningún tipo de contradicción por parte del particular.

No obstante lo expuesto, ¿se declara suficiente la prueba testifical? Contradictorias posiciones mantiene el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, en Sentencias de 17 de julio de 2008, rec. n.º 1045/2005 (NFJ031580) y de 19 de noviembre de 2008, rec. n.º 486/2006 (NFJ032652), en las cuales se valora de forma distinta la prueba aportada por la Administración ante un mismo hecho. En estos casos, la liquidación impugnada considera que los recurrentes, cuando vendieron el inmueble, percibieron de la entidad compradora «X», además del precio de la escritura, parte del precio percibido por otra sociedad «Y», que tenía un derecho de opción de compra sobre el inmueble (que se lo vendió también la sociedad «X»).

### *Documental pública*

La LEC mantiene el régimen establecido por el CC respecto a los documentos públicos. Definidos éstos como aquellos otorgados por funcionarios competentes dotados de fe pública, y enumerados a efectos de prueba en el proceso en el artículo 317 de la LEC, dan valor probatorio de los siguientes extremos:

- Hechos o actos (declarados, no reales).
- Fecha en la que se produce esa documentación.
- Intervinientes (funcionario o fedatario y demás personas que intervengan en ella).

Respecto a ello, se manifiesta el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 22 de noviembre de 1995 (NFJ004255) en los siguientes términos: el documento público da fe del hecho y de la firma, no de su verdad intrínseca, admitiendo en este sentido prueba en contrario.

Asimismo, los documentos oficiales (art. 319.2 LEC) presentan, a efectos probatorios, el mismo valor que los documentos públicos.

Este valor probatorio es válido en los procedimientos tributarios, por ello se hace extensible a las diligencias y actas de inspección, definidas como documentos públicos en los artículos 107.1 y 144.1 de la LGT, respectivamente. Si bien, el valor probatorio que la LGT otorga a estos documentos es superior a lo establecido en LEC, puesto que las diligencias y actas extendidas por la Inspección de los Tributos hacen prueba de los hechos que motiven su formalización –salvo que se acredite lo contrario–. Los hechos contenidos en las mismas tienen la presunción de certeza y sólo podrán rectificarse por los obligados tributarios mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

### *Documental privada*

El documento privado es, por exclusión, todo el que no reúna los requisitos para ser público u oficial, y posee como finalidad convencer sobre presupuestos de hecho. Con carácter general puede afirmarse que presentan el mismo valor probatorio que los documentos públicos siempre que no se impugne.

En el ámbito tributario y respecto a este medio de prueba, cabe hacer mención a tres tipos de documentos:

Las **declaraciones y autoliquidaciones**, como actos de parte y documentos de naturaleza jurídica, son consideradas como documentos privados.

Por otro lado, los documentos privados tienen la particularidad de que **la contabilidad** tiene un valor probatorio de mucho mayor peso que un documento público por estar protegido por la ley en el ámbito tributario de cara a la gestión de impuestos.

Distintos preceptos legales regulan el valor de los asientos contables:

Artículo 1.228 del CC:

«Los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad, pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen.»

### Artículo 31 del Código de Comercio:

«El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.»

La contabilidad encuentra su mayor relevancia en el Impuesto sobre Sociedades, dada la presunción de veracidad que se la otorga. La contabilidad es la imagen fiel de la empresa y es una documental privada especialmente protegida, lo cual se deduce de la prohibición, que la LGT en su artículo 136.2 c) establece, del examen de la misma por parte de los órganos de gestión.

Considerada como prueba de carácter positivo y sin ser prueba preconstituida, produce el desplazamiento de la carga de la prueba, es decir, quien tiene que combatir una autoliquidación basada en un documento contable es la Inspección, la cual mediante comprobación determine la irregularidad.

Por su parte, **la factura** es considerada el instrumento de prueba ideal para justificar los gastos (art. 106.3 LGT) –siempre que cumpla con los requisitos de documento completo regulados en el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre–, lo que no significa que se trate de una prueba tasada. Introduce el principio de seguridad jurídica, facilita la acreditación de un acto o negocio relacionado con una relación jurídico-tributaria y simplifica la mecánica y gestión de determinados impuestos como el IVA. Como sucede en el caso de la contabilidad, desplaza la carga de la prueba a la Administración.

Si bien, no debe olvidarse que no es un medio exclusivo de prueba. Cuando la Administración cuestiona una factura, se produce de nuevo un desplazamiento de la prueba en este caso hacia el lado del contribuyente. Por tanto, de no resultar suficiente la factura para la acreditación de los hechos controvertidos el contribuyente deberá acreditar los mismos de forma distinta.

### *Las presunciones*

Considerado como un supuesto de prueba indiciaria, regulado en el artículo 108 de la LGT, no debe confundirse con la ficción jurídica.

Las presunciones son la suposición de la verdad de un hecho desconocido bajo la acreditación de un presupuesto de hecho inicial, conocido, cierto y probado y del enlace preciso y directo de un razonamiento.

La presunción de veracidad de las declaraciones y registros se caracterizan por:

- Facilitar la gestión.
- No establecerse a favor de nadie.
- No excluir la comprobación de la certeza de los hechos.

## Valoración de prueba

¿Qué eficacia tienen los diversos medios de prueba? ¿Cabe hablar de prueba libre o de prueba tasada? En materia tributaria rige el principio de libre valoración de la prueba. Únicamente harán prueba plena en juicio los documentos públicos no susceptibles de cotejo o comprobación establecidos en el artículo 322 de la LEC, esto es, las escrituras públicas antiguas que carezcan de protocolo y todas aquellas cuyo protocolo o matriz hubiese desaparecido, así como cualquier otro documento público que, por su índole, carezca de original o registro con el que pueda cotejarse o comprarse.

### 1.2. Procedimiento de revisión

#### 1.2.1. Procedimiento en primera o única instancia

¿Se puede hablar de procedimiento probatorio? No en sentido estricto, pues está integrado en la fase de tramitación del procedimiento, puesto que las pruebas se deberán presentar junto con el escrito de alegaciones en el plazo de un mes desde que el tribunal pone de manifiesto el expediente a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubiesen formulado alegaciones en el escrito de interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite.

Como medios de prueba cabría enumerar los siguientes: documental, pericial, testifical y ¿la confesión? No se habla de confesión pero, ¿no existe o se puede proponer la confesión de alguien de la Administración? ¿Cómo declararía? ¿Como órgano administrativo o como persona física?

En otro orden de cosas, cabe recordar la posibilidad de que dispone el TEAC de pedir informe ampliatorio al órgano administrativo, informe con carácter probatorio que posteriormente se traslada a la parte para que la misma, si considera oportuno, formule alegaciones. Dicha petición de ampliación se sustenta en el interés general, pues no debe olvidarse su carácter de órgano independiente.

Otra cuestión a tratar: ¿existe preclusión sobre la aportación de documentos no aportados en plazo? A este respecto se han pronunciado los distintos tribunales. Mientras que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) y el TEAC no las admiten por no ser actividades propias de los órganos de revisión, el TSJ de Madrid, en Sentencia de 29 de octubre de 2008, rec. n.º 994/2006 (NFJ031853), determina pertinente la admisión de los documentos, datos o pruebas presentadas con posterioridad a la propuesta de regularización, pero únicamente en el supuesto en el que el sujeto pasivo demuestre que su aportación al referido procedimiento fue imposible.

Debería por tanto valorarse por qué no se aportó la misma, sin resultar aceptable la preclusión sin más.

El artículo 57 del Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGR), regula la admisión de las pruebas en los términos que siguen:

- El tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a ésta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente. Deben considerarse irrelevantes las relativas a hechos incontrovertidos o no que no guarden relevancia con las pretensiones.
- Basta una simple relación de las pruebas inadmitidas y las que se practicarán. Pero ¿y la motivación? Pese a que el Reglamento General de Revisión niega la exigencia de motivación, la aplicación supletoria del artículo 80.3 de la Ley 30/1992 —«El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada»— y por aplicación de la STS, de 12 de marzo de 2009, rec. n.º 4549/2004 (NFJ033658) —«... como todo acto o actuación administrativa, debe estar motivado»—, el acto deberá ser motivado, puesto que no se ajusta a derecho el hecho de que un órgano revisor que comprueba la actuación administrativa no tenga que motivar sus actos.
- El tribunal podrá ordenar posteriormente la práctica de las pruebas previamente denegadas.
- Y, por último, las resoluciones del tribunal que acuerden o denieguen la práctica de las pruebas tendrán carácter de meros actos de trámite.

Respecto a la práctica de la prueba, ¿se respetan los principios generales que rigen la actividad probatoria? ¿Y en concreto, la intermediación y la oralidad? Respecto al primero de los principios mencionados, la prueba se presenta ante notario, secretario del TEA o a un funcionario en que se delegue. Respecto a la oralidad, el mismo sólo aparece en el procedimiento abreviado. Por ello, el régimen jurídico de la prueba en primera instancia va en contra del espíritu de la Ley 30/1992.

### 1.2.2. Procedimiento abreviado

En materia de prueba el procedimiento abreviado es más garantista y más claro. Será necesariamente el escrito inicial el que deberá contener las alegaciones que se formulan y en el que se deberán presentar las pruebas que se consideren oportunas.

En este procedimiento, como reconoce el artículo 65 del RGR, está prevista la posibilidad de la práctica de la prueba en vista oral, existiendo posibilidad de interpelación por el TEA a las partes.

### 1.2.3. Recurso de alzada ordinario

En la interposición del recurso de alzada ordinario ante el TEAC, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y se adjuntarán las pruebas oportunas, resultando únicamente admisibles las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia. Debe concluirse, por ello, el carácter preclusivo absoluto de las pruebas que no han sido aportadas en primera instancia, y ello puede entenderse ya que el recurso de alzada supone una revisión del recurso interpuesto en primera instancia.

El artículo 61.2 del RGR hace una remisión a la primera instancia a los efectos de la práctica de la prueba.

### 1.3. Proceso contencioso-administrativo

Ante la ausencia de un procedimiento específico contencioso-tributario, ha de recurrirse al régimen jurídico incompleto regulado en los artículos 60 y 61 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo (LJCA), resultando supletorio lo dispuesto en la LEC, respecto a los medios de prueba y en lo no regulado expresamente en la misma.

#### Actuación de oficio (art. 61 LJCA)

El Juez o Tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer la práctica de cuantas estime pertinentes *para la más acertada decisión* del asunto. Prima, por tanto, el interés general. Así, en los supuestos en los que se hiciera uso de su facultad de acordar de oficio la práctica de una prueba, el resultado de la misma se pondrá de manifiesto a las partes, cuando carecieran de oportunidad para alegar sobre ello en la vista o en el escrito de conclusiones, las cuales podrán, en el plazo de tres días, alegar cuanto estimen conveniente acerca de su alcance e importancia <sup>1</sup>.

#### Petición de la prueba (art. 60 LJCA)

Podrá pedirse el recibimiento del proceso a prueba por medio de otrosí, en los escritos de demanda y contestación y en los de alegaciones complementarias en los cuales deberán expresarse en forma ordenada los puntos de hecho sobre los que haya de versar la prueba.

Si de la contestación a la demanda resultaran nuevos hechos de trascendencia para la resolución del pleito, el recurrente podrá pedir el recibimiento a prueba dentro de los tres días siguientes a aquel en que se haya dado traslado de la misma <sup>2</sup>.

#### Presentación de documentos (arts. 56 LJCA y 265.1 LEC)

Las partes deben acompañar con la demanda y la contestación los documentos en que directamente funden su derecho. Existe preclusión en el plazo, pues después de la demanda y contestación sólo podrán ser aportados por el demandante documentos relativos a la existencia de hechos nuevos además de aquellos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

<sup>1</sup> Téngase en cuenta que el artículo 61 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ha sido modificado por la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, con entrada en vigor a partir del 4 de mayo de 2010. La nueva redacción establece: «... el Secretario judicial pondrá de manifiesto el resultado de la prueba a las partes, las cuales podrán, en el plazo de cinco días, alegar cuanto estimen conveniente acerca de su alcance e importancia.»

<sup>2</sup> Téngase en cuenta que el artículo 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ha sido modificado por la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, con entrada en vigor a partir del 4 de mayo de 2010. Tras la modificación, el plazo de tres días es ampliado a cinco.

## Práctica de la prueba

La prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil, si bien el plazo será de 15 días para proponer y 30 para practicar. No obstante, existe antiformalismo en la rigidez del cumplimiento del plazo, por cuanto se reconoce la posibilidad de aportar al proceso las pruebas practicadas fuera de este plazo por causas no imputables a la parte que las propuso.

Asimismo, se establece una especialidad respecto al acto de emisión de la prueba pericial. En la misma, el Juez otorgará, a petición de cualquiera de las partes, un plazo no superior a tres días para que las partes puedan solicitar aclaraciones al dictamen emitido <sup>3</sup>.

De la lectura del artículo 61.5 de la Ley 29/1998, se deduce una merma de la inmediación, al delegar en un magistrado y juez de lo contencioso la facultad de intervenir en la práctica de pruebas.

Cabría destacar en este momento la relevancia que adquiere el artículo 69.4 de la LEC en el cual se reconoce que: «Sólo cuando por razón de la distancia, dificultad del desplazamiento, circunstancias personales de la parte, del testigo o del perito, o por cualquier otra causa de análogas características resulte imposible o muy gravosa la comparecencia de las personas citadas en la sede del juzgado o tribunal, se podrá solicitar el auxilio judicial para la práctica de los actos de prueba...».

## Carga de la prueba

Pese al mantenimiento de la regla general, se determina para aquellos procedimientos en los que las alegaciones de la parte actora se fundamenten en actuaciones discriminatorias por razón del sexo, la inversión de la carga, de manera que corresponderá al demandado probar la ausencia de discriminación en las medidas adoptadas y su proporcionalidad.

## Medios de prueba

Nuevamente debemos hacer mención, en este punto, a la aplicación supletoria de la LEC. A continuación, respecto de cada uno de los medios de prueba, se indican los aspectos principales a conocer.

### *Interrogatorio de partes (confesión)*

- 1.º Formulación oral de preguntas.
- 2.º Interrogatorio a entes públicos (art. 315 LEC): cuando sean parte en un proceso el Estado, una comunidad autónoma, una entidad local y otro organismo público, y el tribunal admita su declaración, se les remitirá una lista con las preguntas que, presentadas por la parte proponente en el momento en que se admita la prueba, el tribunal declare pertinentes, para

<sup>3</sup> Téngase en cuenta que el artículo 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ha sido modificado por la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, con entrada en vigor a partir del 4 de mayo de 2010. Tras la modificación, el plazo de tres días es ampliado a cinco.

que sean respondidas por escrito y entregada la respuesta al tribunal antes de la fecha señalada para aquellos actos.

- 3.º Administración tributaria: ¿parte o testigo? El artículo 301.2 de la LEC se manifiesta en los siguientes términos: «Cuando la parte legitimada, actuante en el juicio, no sea el sujeto de la relación jurídica controvertida o el titular del derecho en cuya virtud se acciona, se podrá solicitar el interrogatorio de dicho sujeto o titular».

### *Interrogatorio de testigos*

- 1.º Las preguntas que se planteen al testigo deberán formularse oralmente.
- 2.º El Tribunal decide acerca de la admisión de las preguntas planteadas en el interrogatorio.
- 3.º En materia contencioso-tributaria adquiere especial importancia el testigo-perito regulado en el artículo 370 de la LEC, pues en el mismo tiene encaje el asesor fiscal o contable.

### *Pruebas periciales*

- 1.º *Pericial de parte*. La parte, cuando considere necesario, podrá aportar al proceso el dictamen de peritos que posean los conocimientos correspondientes (o solicitar que se emita dictamen por perito designado por el tribunal) que deberá ser aportado con la demanda o con la contestación, si ésta hubiere de realizarse en forma escrita.

Si no les fuese posible a las partes aportar dictámenes elaborados por peritos por ellas designados, junto con la demanda o contestación, expresarán en una u otra los dictámenes de que, en su caso, pretendan valerse, que habrán de aportar, para su traslado a la parte contraria, en cuanto dispongan de ellos<sup>4</sup>. Asimismo, únicamente deberá anunciarlo cuando cualquiera de las partes fuese titular del derecho de asistencia jurídica gratuita, a los efectos de que se proceda a la designación judicial de perito.

- 2.º *Pericial judicial*. El juez o tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer de práctica de cuantas estime pertinentes para la más acertada decisión del asunto.
- 3.º Existe una completa regulación del procedimiento seguido para la designación de peritos por el tribunal (el tribunal no designará más que un perito titular por cada cuestión que haya de ser objeto de pericia), así como de la emisión y valoración del dictamen pericial.

### *Prueba documental*

*Fuerza probatoria de los documentos públicos*. Harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas documentado, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los intervinientes (art. 319 LEC).

<sup>4</sup> Téngase en cuenta que el artículo de la LEC que regula lo expuesto en dicho párrafo (art. 337) ha sido modificado por la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, con entrada en vigor a partir del 4 de mayo de 2010.

*Fuerza probatoria de los documentos privados.* Se requiere una expresa impugnación de la autenticidad del documento por la parte contraria, pues como reconoce el artículo 326.1 de la LEC: «Los documentos privados harán prueba plena en el proceso, en los términos del artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen».

### **Expediente administrativo**

Definido como un conjunto documentado de la actividad administrativa no puede ser considerado como un instrumento de prueba, sin embargo y a pesar de ello, no debe obviarse su valor probatorio.

## **2. LA CUANTÍA**

### **2.1. La cuantía en las reclamaciones económico-administrativas**

Su régimen jurídico se relega al Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y concretamente a los artículos 35 y 36.

La determinación de la cuantía adquiere una especial trascendencia pues la misma condiciona la competencia del tribunal concedor del recurso, el procedimiento a seguir, así como los posibles recursos a interponer.

Para fijar la cuantía de las reclamaciones económico-administrativas se atenderá al importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria, que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. En el supuesto en el que lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.

En cambio, cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento.

En las reclamaciones por actuaciones u omisiones de los particulares, la cuantía será la cantidad que debió ser objeto de retención, ingreso a cuenta, repercusión, consignación en factura o documento sustitutivo, o la mayor de ellas, sin que a estos efectos proceda la suma de todas en el supuesto de que concurran varias.

Y por último, dos notas. En primer lugar, sólo cabe cuantía indeterminada cuando se trate de actos sin contenido económico (obligaciones formales, requerimientos de información...). En segundo

lugar, en los supuestos de acumulación, la cuantía de la reclamación será la que corresponda a la de mayor cuantía de las acumuladas, lo cual altera la competencia territorial para la resolución de las reclamaciones.

*Límites del procedimiento abreviado.* Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.

*Límites del recurso de alzada.* Podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo anteriormente expuesto, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso.

Ante la ausencia de un incidente específico para la determinación de la cuantía, en caso de discrepancia resulta de aplicación supletoria el artículo 79.2 de la Ley 30/1992 referente al trámite de alegaciones previo a la resolución para la puesta de manifiesto de defectos procedimentales.

## 2.2. La cuantía en el recurso contencioso-administrativo

Al igual que en las reclamaciones económico-administrativas, en el recurso contencioso-administrativo la cuantía adquiere especial importancia puesto que condiciona la competencia del órgano jurisdiccional, el procedimiento, así como las posibilidades de recurso, salvo casos muy concretos.

### Cuantía del recurso contencioso-administrativo

La cuantía del recurso viene determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo. En caso de acumulación o de ampliación, vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones, sin que afecte la cuantía a la casación.

La fijación de la cuantía la realiza el propio órgano jurisdiccional una vez formulados los escritos de demanda y contestación, si bien, con anterioridad a ello, las partes podrán exponer, por medio de otrosí, su parecer al respecto. Si así no lo hiciera se le requerirá para que en plazo no superior a diez días, fije la cuantía. Si a pesar de ello no la fijara, el juzgado o tribunal será el encargado de la fijación de la misma, previa audiencia del demandado.

Cuando el demandado considere que la cuantía no ha sido determinada de forma correcta, podrá impugnar la cuantía. Para ello lo expondrá por escrito dentro del término de 10 días, tramitándose el incidente conforme a la tramitación prevista en el artículo 255 de la LEC. Contra el auto resolutorio no cabe recurso alguno, sin perjuicio de fundar el recurso de queja, si no se tuviere por preparado el recurso de casación o no se admitiera el recurso de casación para la unificación de doctrina o el de apelación <sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Téngase en cuenta que el artículo 40 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, relativa a la fijación del procedimiento para la determinación de la cuantía, ha sido modificado por la Ley 13/2009,

Los criterios para fijar el valor económico de la pretensión vienen regulados en el artículo 42 de la LJCA.

### Cuantía a efectos de casación

El criterio jurisprudencial tiene especial relevancia en la fijación de la cuantía en casación, y ello, dada la habilitación que, a estos efectos, incorpora el artículo 93.2 a) de la LJCA al disponer que «... la Sala podrá rectificar fundadamente la cuantía inicialmente fijada, de oficio o a instancia de la parte recurrida, si ésta lo solicita dentro del término del emplazamiento». En base a ello, son diferentes los criterios jurisprudenciales de las distintas Salas en función de la materia a tratar.

Únicamente, la normativa establece, como reconoce el artículo 86.2 b) de la Ley 29/1998, el límite para que la sentencia dictada en única instancia por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los TSJ sea susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS. La cuantía de los asuntos debe exceder de 25.000.000 de pesetas, excepto cuando se trate del procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, en cuyo caso procederá el recurso cualquiera que sea la cuantía del asunto litigioso <sup>6</sup>.

Son numerosos los supuestos en los que el TS se manifiesta en relación con la cuantía. Destacamos por su interés especial: SSTS de 15 de diciembre de 2003, rec. n.º 6230/1998 (NFJ015902) y de 3 de febrero de 2001, rec. n.º 7990/1995 (NFJ010579) y Autos del TS de 8 de octubre de 2009, 13 de marzo de 2008, 30 de junio de 2005, 12 de mayo de 2005, 16 de diciembre de 2004 y 21 de julio de 2004, entre otras.

---

de 3 de noviembre, con entrada en vigor a partir del 4 de mayo de 2010. Tras la modificación, el artículo 40 ha quedado redactado como sigue: «1. El Secretario judicial fijará la cuantía del recurso contencioso-administrativo una vez formulados los escritos de demanda y contestación, en los que las partes podrán exponer, por medio de otrosí, su parecer al respecto.

2. Cuando así no se hiciere, el Secretario judicial requerirá al demandante para que fije la cuantía, concediéndole al efecto un plazo no superior a diez días, transcurrido el cual sin haberlo realizado se estará a la que fije el Secretario judicial, previa audiencia del demandado.

3. Cuando el demandado no estuviere de acuerdo con la cuantía fijada por el demandante, lo expondrá por escrito dentro del término de diez días, resolviendo el Secretario judicial lo procedente. En este caso el juez o tribunal, en la sentencia, resolverá definitivamente la cuestión.

4. La parte perjudicada por la resolución prevista en el apartado anterior podrá fundar el recurso de queja en la indebida determinación de la cuantía si por causa de ésta no se tuviere por preparado el recurso de casación o no se admitiera el recurso de casación para la unificación de doctrina o el de apelación.»

<sup>6</sup> Téngase en cuenta que el apartado 2 b) del artículo 86 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ha sido modificado por la Ley 13/2009, de 3 de noviembre, con entrada en vigor a partir del 4 de mayo de 2010. La modificación consiste en la actualización de la cuantía a euros, resultando un importe a efectos de casación de 150.000 euros (lo que ha supuesto una rebaja respecto al importe en pesetas).