

Sobre la aportación de pruebas en la fase de revisión no presentadas en el procedimiento de aplicación de los tributos

La doctrina del Tribunal Supremo habilita a los obligados tributarios a aportar pruebas en la fase de revisión que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercida siempre que la actitud del obligado tributario no se repute abusiva o maliciosa.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Como principio general, la Ley General Tributaria establece que, en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho debe probar los hechos constitutivos de éste.

En el ámbito del procedimiento económico-administrativo, los artículos 236, 237.1 y 237.9 de la Ley General Tributaria establecen, en síntesis, la aportación de las pruebas oportunas junto con el escrito de alegaciones en la reclamación económico-administrativa y la obligación de someter a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los

interesados, las cuales deberán ser valoradas debidamente en las resoluciones que se dicten.

Por su parte, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en su artículo 96.4, establece que, una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla agregado antes de la finalización de dicho trámite y siempre que se aporte antes de dictar la resolución. La

Ley General Tributaria no contiene un precepto similar.

En la regulación legal del procedimiento administrativo común, el artículo 118 de la Recopilación de Leyes de España, de 1973, que recoge los hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho. No obstante, la posibilidad de aplicación supletoria del citado precepto para impedir al interesado aportar pruebas durante la revisión económico-administrativa cuando aquéllas no fueron incorporadas en el procedimiento de aplicación de los tributos, ha sido expresamente rechazada por el Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 1362/2018, de 10 de septiembre.

Profundizando en la citada doctrina del Tribunal Supremo, recogida, además de en la sentencia mencionada, en sus sentencias núm. 228/2019, de 21 de febrero, y núm. 501/2020, de 19 de mayo, cabe extraer las siguientes conclusiones:

- El Tribunal Supremo considera posible que quien deduzca una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos las pruebas que no aportó ante los órganos de aplicación de los tributos que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercida sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar, al adoptar su resolución, tales elementos probatorios.
- La posibilidad anterior encuentra, a juicio del Tribunal Supremo, una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa. Esta excepción es consecuencia del principio general que impone que los derechos se ejerzan «conforme a las exigencias de la buena fe», sin que la ley ampare «el abuso

Se pueden aportar pruebas en fase de revisión si no hay abuso o mala fe

del derecho» (artículo 7 de nuestro Código Civil).

- No obstante, esta excepción debe interpretarse de forma restrictiva, constar debida y justificadamente en el expediente y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar las pruebas aportadas.

La respuesta expresada es resultado de la configuración legal del procedimiento económico-administrativo y de la jurisprudencia en relación con la extensión y límites de dicha vía de revisión, tanto en la fase económico-administrativa, como en la vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes deben dirigirse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercidas mediante la adopción de una resolución ajustada a derecho en la que se aborden todas las cuestiones —fácticas y jurídicas— que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

La aportación de nueva documentación en la fase de revisión es una cuestión que ha sido también tratada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que ha realizado su propia interpretación de la doctrina del Tribunal Supremo. En particular, en su Resolución de 30 de octubre del 2023 (recogida también recientemente en su Resolución de 14 de marzo del 2024) concluye que los órganos revisores deben aceptar la nueva documentación aportada cuando se respeten dos límites:

- a) Inexistencia de abuso procesal del contribuyente.
- b) La documentación ha de justificar materialmente lo pretendido. Este segundo límite es introducido por el Tribunal Económico-Adminis-

trativo Central con objeto de evitar el abuso, pues, a su juicio, tratándose de documentación que no justifique materialmente la pretensión del contribuyente, debe ser inadmitida por el órgano de revisión.

Tomando en consideración el doble límite mencionado, el Tribunal Económico-Administrativo Central unifica criterios en el sentido siguiente:

1. Cabe que el obligado tributario en vía de revisión presente pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no hubiera aportado en el procedimiento de aplicación de los tributos, incluso cuando la falta de aportación de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que su actitud se reputa abusiva o maliciosa y así se constata debida y justificadamente en el expediente.
2. No mediando abuso procesal, pueden producirse las situaciones siguientes:
 - Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.
 - Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimará, sin más, esta última.
 - Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimará, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.

En nuestra opinión, esta interpretación de la doctrina del Tribunal Supremo realizada por el Tribunal Económico-Administrativo Central limita de algún modo su ámbito de aplicación, pues, especialmente en la tercera de las situaciones mencionadas, no debería «desestimarse, sin más, dicha pretensión», sino que podría valorarse la pertinencia de retrotraer actuaciones.

A este respecto, cabe referirse al criterio deducido por la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1089/2021, de 22 de julio, según el cual la retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo reparando la lesión o, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho.

En virtud del análisis anterior, cabe concluir que la admisibilidad de la aportación de pruebas en fase de revisión no presentadas en el procedimiento de aplicación de los tributos debe realizarse caso por caso, siendo recomendable que los obligados tributarios hagan un esfuerzo probatorio durante la tramitación del procedimiento de aplicación de los tributos que evite encontrarse en fase de revisión en la situación mencionada de aportación «tardía» de pruebas.

No obstante, existen situaciones en las que puede ser difícil individualizar qué medios de prueba serán suficientes para justificar la pretensión del obligado tributario (se trata de la denominada *imposibilidad subjetiva*). En tal caso, si se aportaran pruebas en fase de revisión, para rechazar su

toma en consideración debería probarse suficientemente que la conducta del obligado tributario es abusiva, requiriéndose una valoración específica al respecto.

En todo caso, si del expediente se deduce que la conducta del obligado tributario ha sido diligente,

el principio de buena administración y, en última instancia, la tutela judicial efectiva deberían permitir en todo caso la aportación de pruebas en la fase de revisión, ponderándose la pertinencia de la retroacción de actuaciones para la comprobación de éstas con objeto de emitir una resolución fundada en derecho.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.