

El derecho a la prueba en el procedimiento tributario sancionador

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre del 2025 (rec. núm. 5958/2023) refuerza la aplicación del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa en el ámbito del procedimiento tributario sancionador.

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

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre del 2025 (rec. núm. 5958/2023) pone coto a la práctica administrativa consistente en denegar de forma inmotivada la práctica de pruebas propuestas por el contribuyente en el curso de un procedimiento tributario sancionador, reforzando la aplicación en dicho ámbito del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y, en relación con éste, del derecho fundamental a la presunción de inocencia.

El asunto trae causa de un requerimiento de información que la Inspección dirigió al contribuyente al amparo del artículo 93 de la Ley General Tributaria (LGT) para que aportara determinada información y documentación relativa a su actividad empresarial. En atención a la prueba obtenida en respuesta a dicho requerimiento y a la resultante de los sistemas de información de la Administración tributaria (situación censal y medios humanos y materiales afectos a la actividad), la Inspección concluyó, por la vía de la prueba de presun-

ciones, que los servicios no existieron y que, en consecuencia, se habrían emitido facturas falsas o con datos falseados, lo que determinó la notificación de una propuesta de imposición de sanción ex artículo 201.3 de dicha ley.

En el procedimiento tributario sancionador rige el derecho fundamental a la práctica de prueba

En el trámite de alegaciones, el contribuyente solicitó la práctica de pruebas dirigidas a acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas —dirigir requerimientos a sus clientes, incorporar al expediente documentación obrante en procedimientos de comprobación seguidos frente a sus clientes y la verificación *in situ* por parte del órgano instructor de los trabajos realizados—. Sin embargo, la Inspección no practicó dicha prueba, sin pronunciarse sobre su impertinencia ni sobre los motivos para su denegación, e impuso la sanción propuesta.

En el recurso de reposición, y ante la alegación del contribuyente acerca de la negativa a la práctica de las pruebas propuestas, la Inspección contestó que el contribuyente había podido aportar las pruebas pertinentes cuando atendió el requerimiento inicial y que en el procedimiento sancionador pueden aportarse pruebas, pero no «exigir la práctica de pruebas por la Administración».

En la vía económico-administrativa, el contribuyente solicitó nuevamente que se practicara la prueba consistente en solicitar a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Admi-

nistración Tributaria de Madrid los resultados de los requerimientos dirigidos a determinado cliente, pero nuevamente su solicitud no tuvo éxito. Y, ya en sede jurisdiccional, la Audiencia Nacional dictó una sentencia el 22 de diciembre del 2022 en la que, invocando el artículo 57 del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, determinó que es el tribunal económicoadministrativo el que debe valorar si las pruebas propuestas son o no relevantes para la adecuada resolución de la reclamación y que su denegación no genera sin más indefensión.

El Tribunal Supremo, sin embargo, considera que en el caso que nos ocupa se vulneraron los derechos fundamentales a la presunción de inocencia y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, lo que comporta la nulidad de la sanción ex artículo 217.1a de la Ley General Tributaria, sobre la base de las siguientes consideraciones que exponemos resumidamente:

- 1) En el procedimiento sancionador «debe reforzarse hasta el extremo el derecho del expedientado de valerse de prueba de descargo, que no puede ser repudiada, y menos sin explicar por qué»; a este respecto, el procedimiento sancionador es «equiparable al penal».
- 2) Los requerimientos de información del artículo 93 de la Ley General Tributaria no integran un procedimiento y no permiten al requerido proponer una prueba distinta o contradictoria con la que se ordena que conteste. El requerido se encuentra

en una posición pasiva de suministro de información, aunque le perjudique, y, además, bajo el apercibimiento de incurrir en la infracción del artículo 203.1 de la Ley General Tributaria.

- 3) El derecho fundamental a valerse de los medios de prueba ex artículo 24.2 de la Constitución tiene su reconocimiento sustantivo en el artículo 208.3b de la Ley

La denegación injustificada de prueba en el procedimiento sancionador determina la nulidad de la sanción

General Tributaria, que reconoce el derecho de los contribuyentes «[a] formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes».

- 4) El artículo 210.5 de la Ley General Tributaria permite incorporar la propuesta de imposición de sanción al acuerdo de inicio del procedimiento sancionador cuando, al tiempo de incoarse el expediente, se disponga de los elementos que permitan formular dicha propuesta. Y el artículo 23 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario prevé la aportación de pruebas por el contribuyente en cualquier momento anterior a la propuesta de sanción.

De dichos preceptos no resulta el derecho a solicitar a la Administración la práctica de pruebas que el contribuyente no pueda aportar. Sin embargo, el Tribunal Supremo considera que debe hacerse una interpretación integradora de dichas normas tributarias, de conformidad con el artículo 137.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Dicho artículo dispone que «[s]e practicarán de oficio o se admitirán a propuesta del presunto responsable cuantas pruebas sean adecuadas para la determinación de hechos y posibles responsabilidades. Sólo podrán declararse improcedentes aquellas pruebas que por su relación con

los hechos no puedan alterar la resolución final a favor del presunto responsable»¹.

Es una interpretación integradora que el Tribunal Supremo manifiesta que pervive con la actual Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, ex artículos 77.3 y 35.1f.

- 5) El tribunal concluye que no es constitucionalmente lícito rechazar de forma inmotivada los medios de prueba de descargos solicitados por el contribuyente en el curso del procedimiento sancionador ni su rechazo explícito, pero injustificado. La Administración, en tal caso, tiene el deber de motivar por qué rechaza las pruebas solicitadas, rechazo que, además, sólo

¹ Norma administrativa supletoria en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos por disponer así el artículo 97b de la Ley General Tributaria.

puede obedecer a causas restrictivamente interpretadas.

- 6) De forma importante señala el Tribunal Supremo «que todo lo que hubiera sucedido después de ese acto administrativo final, de imposición de sanción, no purifica ni sana *a posteriori* los vicios propios de ese acto». Esto es, las explicaciones de los órganos de revisión para justificar la denegación de la prueba no validan *ex post* el acto viciado.
- 7) El Tribunal Supremo considera que se ha cumplido en el caso con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, habida cuenta de que las pruebas propuestas «[e]ran pertinentes para decidir y decantar el procedimiento sancionador»; de que el interesado las solicitó tan pronto como pudo hacerlo; de que «[g]uardaban relación con el ámbito de facultades de comprobación de la Inspección de los Tributos y con los medios de prueba recogidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil»; de que «[s]u inadmisión se produjo sin motivación alguna» y de

que «[s]u inadmisión causó la indefensión del recurrente, ya que su práctica habría podido variar, posiblemente, el resultado del procedimiento sancionador».

Es notoria la relevancia e incidencia de esta sentencia en todo procedimiento administrativo sancionador. El automatismo de la Administración tributaria en la incoación e instrucción de expedientes sancionadores, como si de otro procedimiento administrativo cualquiera se tratara, difumina a menudo los límites de las potestades de la Administración en un procedimiento que ésta hace suyo, abocando al contribuyente a una solución que en ocasiones puede parecer preconcebida —sin posibilidad de contradicción—. Ante dicha práctica administrativa, el derecho a la prueba es configurado por el Tribunal Supremo como un elemento esencial en todo procedimiento tributario sancionador: *el derecho a la prueba que pueda aportar el contribuyente y el derecho a la práctica de la prueba que no esté en manos del contribuyente*, ex artículo 24.2 de la Constitución y de conformidad con la configuración de este derecho fundamental que ha formulado el Tribunal Constitucional.