



UNIVERSIDAD DE SEVILLA
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

**LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE
GESTION TRIBUTARIA: CUESTIONES
PROBLEMATICAS**

Autor: José Ángel García de la Rosa
Director: Prof. Dr. Francisco David Adame Martínez

A mi padre

Agradecimientos

Este trabajo de investigación ha podido realizarse con el apoyo de muchas personas, cuyos nombres debo mencionar con enorme gratitud, aunque los de algunos, como se comprenderá, deben permanecer en sólo en mi mente.

En primer lugar, y de forma muy especial, debo dar las gracias a mi tutor y director, pero sobre todo buen amigo, el profesor Francisco David Adame Martínez, por su siempre inestimable ayuda, por sus sugerencias siempre acertadas y por su inmensa generosidad al dedicarme, sin límites, su tiempo y su atención.

En segundo lugar, a mi mujer Ana María, y a mis hijos Ana Isabel y José Ángel, que han sufrido en primera persona mis silencios y mis ausencias, durante el largo período en el que he permanecido tan cerca y a la vez tan aislado para poder redactar esta tesis.

Y, por último, debo gratitud a mis compañeros de la Asociación Española de Asesores Fiscales. A todos los excelentes y doctos profesionales, procedentes de la asesoría fiscal, de la magistratura y de la Universidad, que han hecho desde hace más de 50 años, y hacen, día a día, posible esa inmensa producción científico-técnica en Derecho tributario, en cuyas fuentes tantas veces he bebido a lo largo de mi trayectoria profesional y, por supuesto, durante la redacción de este trabajo.

LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTION TRIBUTARIA

CUESTIONES PROBLEMATICAS

INDICE

INTRODUCCIÓN	15
1 PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA Y PRUEBA.....	25
1.1 APROXIMACIÓN A LOS CONCEPTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA Y PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	25
1.1.1 <i>Concepto de gestión tributaria</i>	<i>25</i>
1.1.2 <i>Evolución normativa del concepto y del procedimiento</i>	<i>31</i>
1.1.3 <i>La aplicación de los tributos</i>	<i>41</i>
1.1.4 <i>Las actuaciones y el procedimiento de gestión tributaria en la LGT.....</i>	<i>50</i>
1.2 UNA PREGUNTA CLÁSICA: ¿PUEDE HABLARSE DE ACTIVIDAD PROBATORIA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS?.....	58
1.2.1 <i>Posiciones doctrinales que niegan la existencia de prueba en los procedimientos tributarios</i>	<i>60</i>
1.2.2 <i>Posiciones doctrinales favorables a la existencia de prueba en los procedimientos tributarios</i>	<i>64</i>
1.2.3 <i>Posición de la jurisprudencia sobre la existencia de prueba en los procedimientos tributarios</i>	<i>78</i>
1.2.4 <i>La imposibilidad de elaborar una teoría general sobre la prueba en el Procedimiento tributario.....</i>	<i>88</i>
2 CONFIGURACIÓN JURÍDICO-POSITIVA DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS .	91
2.1 LOS DERECHOS DEL ARTÍCULO 24 DE LA CONSTITUCIÓN	91
2.1.1 <i>La constitucionalización del derecho a la prueba.....</i>	<i>91</i>
2.1.2 <i>El derecho a la prueba en los procedimientos tributarios</i>	<i>99</i>
2.2 LAS NORMAS SOBRE LA PRUEBA EN LA LGT: VISIÓN PANORÁMICA.....	117
3 EL OBJETO DE LA PRUEBA	135
3.1 EL OBJETO DE LA PRUEBA	136
3.1.1 <i>Prueba de los hechos</i>	<i>144</i>
3.1.1.1 <i>Hechos admitidos por las partes</i>	<i>148</i>
3.1.1.2 <i>Hechos notorios y conocidos públicamente.....</i>	<i>154</i>
3.1.2 <i>Prueba de normas jurídicas</i>	<i>158</i>
3.1.2.1 <i>Prueba de la norma extranjera</i>	<i>159</i>
3.1.2.2 <i>Prueba de la costumbre</i>	<i>162</i>
3.1.3 <i>Prueba del precedente administrativo y de los actos propios de la Administración.</i>	<i>168</i>

3.1.3.1	Fundamento del carácter vinculante del precedente administrativo en Derecho tributario	171
3.1.3.2	¿Deben probarse el precedente administrativo y los actos propios?	211
4	LA CARGA DE LA PRUEBA	217
4.1	NOCIONES GENERALES SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA	218
4.2	LA CARGA DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA	225
4.2.1	<i>La regulación positiva de la carga de la prueba en Derecho tributario y su interpretación por la jurisprudencia</i>	225
4.2.2	<i>La distribución de la carga de la prueba en los procedimientos iniciados por autoliquidación</i>	231
4.3	MODULACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL PRINCIPIO DISPOSITIVO	242
4.3.1	<i>El principio de facilidad probatoria</i>	242
4.3.2	<i>Principio de disponibilidad o proximidad probatoria</i>	248
4.3.3	<i>El principio de normalidad probatoria</i>	252
4.3.4	<i>Aplicación de los criterios de facilidad, disponibilidad y normalidad: los hechos negativos</i>	259
4.4	¿RIGE LA PROHIBICIÓN DEL <i>NON LIQUET</i> EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA?	264
4.5	DOSIS O COEFICIENTE DE PRUEBA	277
4.6	CRÍTICA DE LA ASUNCIÓN DE LA CONCEPCIÓN CIVILISTA DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO	295
4.7	OTROS PRINCIPIOS QUE CONDICIONAN LA ACTIVIDAD PROBATORIA EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA	320
4.7.1	<i>El principio de igualdad de armas</i>	320
4.7.2	<i>El principio de proporcionalidad</i>	332
4.7.3	<i>El principio de limitación de costes indirectos</i>	338
5	MEDIOS Y MÉTODOS DE PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA	343
5.1	LAS FUENTES Y LOS MEDIOS DE PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA	343
5.1.1	<i>Interrogatorio de las partes</i>	354
5.1.1.1	Interrogatorio del obligado tributario en el procedimiento	357
5.1.1.2	Interrogatorio de la Administración en el procedimiento de gestión	368
5.1.1.3	Valoración de la prueba	372
5.1.1.4	Valor probatorio las declaraciones tributarias	375
5.1.2	<i>La prueba documental</i>	383
5.1.2.1	Documentos públicos	389
5.1.2.2	Valor probatorio de diligencias	397
5.1.2.3	Documentos privados	408
5.1.2.4	Documentos e instrumentos electrónicos	417
5.1.2.5	La contabilidad y libros-registros fiscales obligatorios	439
5.1.2.6	La factura como medio de prueba	470

5.1.3	<i>Dictamen de peritos</i>	489
5.1.4	<i>Reconocimiento judicial</i>	499
5.1.5	<i>Interrogatorio de testigos</i>	506
5.2	PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA.....	510
5.2.1	<i>Concepto y naturaleza jurídica</i>	510
5.2.2	<i>Clasificación de las presunciones</i>	515
5.2.3	<i>Las presunciones en el procedimiento de gestión: análisis del artículo 108 de la LGT</i>	519
6	LOS DEBERES DE INFORMACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA PRUEBA	539
6.1	LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS: CUSTIONES PROCEDIMENTALES.....	539
6.1.1	<i>Configuración legal y reglamentaria del procedimiento</i>	541
6.1.2	<i>Efectos de la contestación</i>	548
6.1.2.1	Efectos de la contestación para la Administración.....	552
6.1.2.2	Efectos de la contestación para los obligados tributarios.....	556
6.1.3	<i>Los presupuestos objetivos de la eficacia vinculante de la consulta</i>	568
6.1.3.1	Condiciones temporales.....	568
6.1.3.2	La coincidencia de los hechos efectivamente producidos con aquellos en los que se basó la contestación.....	581
6.1.3.3	Ausencia de modificación de la legislación aplicada en la contestación. Cláusula <i>legibus sic stantibus</i>	584
6.1.3.4	Inexistencia de jurisprudencia aplicable al caso consultado	586
6.1.3.5	La revisión del criterio de la consulta.....	593
6.2	LA NECESIDAD DE PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO DE LA CONSULTA TRIBUTARIA.....	607
6.2.1.1	La deficiente configuración legal de la aportación de prueba en el escrito de iniciación de este procedimiento y en la fase de instrucción.....	607
6.2.1.2	Prueba de la identidad de hechos y circunstancias en la aplicación de los criterios de la consulta por el obligado tributario.....	614
6.2.1.3	Prueba de la identidad de hechos y circunstancias en la aplicación de los criterios de las consultas por la AEAT.....	634
6.2.1.4	Otros problemas de prueba relacionados con la consulta tributaria	640
7	LA PROBLEMÁTICA DE LA PRUEBA EN ALGUNOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA 657	
7.1	LA PRUEBA EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	657
7.1.1	<i>La prueba en el procedimiento de verificación de datos</i>	660
7.1.1.1	Supuestos tasados de aplicación del procedimiento	661
7.1.1.2	Consecuencias de rebasar los límites del ámbito de la verificación de datos según la doctrina del TEAC y del Tribunal Supremo	675
7.1.1.3	Algunas cuestiones procedimentales y relativas a la prueba	690
7.1.2	<i>La prueba en el procedimiento de comprobación limitada</i>	700
7.1.2.1	Órganos competentes para su tramitación.....	701
7.1.2.2	Supuestos en los que procede	704

7.1.2.3	Medios de comprobación y límites de la comprobación limitada.....	709
7.1.2.4	Cuestiones procedimentales y relativas a la prueba	746
CONCLUSIONES.....		771
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA		817

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CCom	Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio
Cdo	Considerando
CE	Constitución Española
CENDOJ	Centro de Documentación Judicial. Base de datos
DA	Disposición Adicional
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DYCTEA	Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico Administrativos (Base de Datos. Ministerio de Hacienda)
ECLI	European Case Law Identifier (Identificador Europeo de Jurisprudencia)
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio

IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LFE	Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.
LHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LOTCC	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
LPAC	Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

LRJAPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común
LRJS	Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
LSSI	Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico
NFJ	Base de Datos Normacef Fiscal
PGC	Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007
p.	Página
pp.	Páginas
Rec.	Recurso/Casación
RG	Registro General. Número de la reclamación
RGGIAT	Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión, inspección y aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación
RGRVA	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento General de Desarrollo de la LGT, en materia de Revisión en Vía Administrativa
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RISD	Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

RJ	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
ROJ	Repositorio Oficial de Jurisprudencia (Identificador Español de Jurisprudencia)
RR	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa
RRM	Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil
RTEAC	Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Introducción

La prueba es una institución eminentemente de Derecho tributario formal¹, cuya propia existencia en el procedimiento tributario, como veremos en este trabajo, ha resultado polémica a nivel doctrinal, que no a nivel puramente práctico, pues los tribunales han admitido sin dudas, la existencia de prueba en este ámbito, aun conscientes de que plantea una problemática propia en el mismo.

Desde que, hace un lustro, y después varias décadas de ejercicio del noble y áspero arte de pedir justicia, decidiéramos retomar los estudios de doctorado, pensamos en centrar nuestra investigación en alguna materia en la que la experiencia de tantos años de ejercicio profesional pudiera servir para completar el necesario estudio de la doctrina sobre el particular, pues somos conscientes de que toda ciencia se hace por acumulación de conocimientos. Tuvimos pocas dudas en cuanto a las materias que más se adecuarían a un estudio en el que nuestra experiencia profesional tuviera algo que aportar: los procedimientos de aplicación de los tributos y lo que los hace conectar con el mundo real que los circunda, la prueba. Pronto nos dimos cuenta de que no debíamos abarcar tanto, el procedimiento de aplicación de los tributos es un procedimiento de grupos de procedimientos, inasumible para las dimensiones normales de una tesis, por extensa que pueda concebirse. Nuevamente nos guió

¹ La doctrina suele distinguir entre normas de Derecho tributario material y normas de Derecho tributario formal para referirse respectivamente a los aspectos sustanciales o a los aspectos adjetivos y procedimentales del tributo, distinción que se plantea con finalidad didáctica. Como expone FERREIRO "(l)as normas que regulan la forma, el procedimiento que la Administración tributaria del Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de Derecho tributario material sean efectivas, para que los derechos y obligaciones en ellas se recogen se realicen tal y como ellas quieren que se realicen, constituyen el grupo de normas de Derecho tributario formal. (...) Derecho formal tributario regula así el camino, el método, el procedimiento de aplicación o gestión de los tributos." FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 9ª edición, Madrid, 1987, p. 569.

la experiencia del día a día al restringir el objeto; debíamos centrar nuestro objeto de estudio en la prueba en sus aspectos más polémicos, dentro del procedimiento que actualmente con más frecuencia nos hace intervenir, aunque también es un procedimiento de procedimientos, el de gestión tributaria.

La prueba es sin duda una de las claves para entender el mundo jurídico en su conjunto, del que las normas tributarias son parte. Como dijera el maestro GUASP, “un buen régimen de prueba es lo único, en efecto, que puede garantizar el contacto del proceso con el mundo exterior que lo circunda, con el conjunto de verdades que de un modo u otro han de ser recogidas por el proceso, para que éste desempeñe eficazmente su misión”². Lo mismo que el proceso, el procedimiento tributario necesita ese contacto con el mundo exterior, con lo que existe. Será la única forma en que el procedimiento de gestión, en nuestro caso, pueda aspirar a contribuir a alcanzar el ideal de justicia tributaria que proclama la Constitución también en su artículo 31.

Por eso, nosotros, que no hacemos otra cosa que pedir diariamente a nuestros clientes que nos faciliten las fuentes para probar ora aquella devolución por ingreso indebido, a la que la parte dice tener derecho, ora aquel gasto que la Administración cuestiona, nos sorprendemos cuando desde voces muy autorizadas de la doctrina se cuestiona seriamente que exista prueba en el procedimiento tributario.

El ilustre procesalista GIMENO SENDRA, en su voto particular a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de diciembre de 1990³, escribía que “cabe dudar, en el momento actual, que la totalidad de los actos investigatorios efectuados por la Administración en el procedimiento administrativo tengan la

² GUASP DELGADO, J. y ARAGONESES ALONSO, P., *Estudios jurídicos*, Civitas, Madrid, 1996, p. 391.

³ Tribunal Constitucional, Sentencia 212/1990, de 20 de diciembre. Voto particular.

naturaleza de auténticos actos de prueba. Ciertamente así los conceptúan sus arts. 88 y ss. de la LPA, pero tras la promulgación de la Constitución y a la luz de sus arts. 106.1º y 117.3º, hay que poner en cuestión esta tesis que convierte a los Tribunales administrativos en meros autómatas de la subsunción de los hechos fijados incontrovertidamente por la Administración en el procedimiento administrativo previo. Antes al contrario, la prueba requiere también la imparcialidad de la autoridad que ha de intervenirla y, si bien es cierto que la Administración actúa con pleno sometimiento a la Ley (art. 103) y es, por tanto, independiente, tampoco lo es menos que, cuando el administrado impugna los actos instructorios (sic.) y anuncia la interposición de un recurso, la Administración ha de convertirse en parte procesal, por lo que mal puede ser imparcial quien en el proceso asume el 'rol' de parte. Dicho en otras palabras, repugna al principio de igualdad de armas y a la naturaleza jurisdiccional del proceso que una de las partes pueda generar actos de prueba hasta el extremo de determinar la premisa menor de la Sentencia”.

También desde la doctrina tributarista se han alzado voces muy autorizadas que, como veremos, niegan la existencia de verdadera prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, hasta el punto de que raro es el estudio sobre la prueba que no contenga alguna mención sobre la controversia doctrinal respecto a si existe una verdadera actividad de prueba en los procedimientos tributarios. El nuestro no será una excepción, aunque desde ahora avancemos que la polémica, que profesionalmente nos sorprende, pues diariamente no hacemos otra cosa que indagar en las fuentes de prueba y aportarlas como medios de prueba al procedimiento, a nivel práctico resulta muy poco relevante. Los tribunales nunca han negado la existencia de una auténtica prueba en el procedimiento tributario, siendo cuestión distinta que esa prueba no deba vincular a los órganos de la jurisdicción ordinaria. Tampoco, en el fondo, lo niega el Voto particular que hemos citado. La discrepancia con la Sentencia 212/1990 que denegó el amparo radica en que no habían concurrido en las

actuaciones administrativas la nota subjetiva (la imparcialidad del órgano interviniente), ni la objetiva (la posibilidad de contradicción), que adornan la prueba, por lo que forzoso hubiera sido concluir que la Sentencia impugnada no fundamentó su decisión sancionatoria en auténticos actos de prueba y debió haberse estimado la vulneración de la presunción de inocencia en dicho proceso administrativo sancionador. Esto, realmente, nos lleva al ámbito de la prueba prohibida, pues en este caso prueba existió, si bien, en opinión del Magistrado discrepante, vulnerando el derecho de contradicción y, por tanto, resultando ilícitamente obtenida.

Por otra parte, como ha dicho TEJERIZO LÓPEZ, "(l)a colisión entre los derechos y privilegios del Fisco y los derechos individuales se encuentra, más que en las normas que disciplinan la ordenación de los tributos, en las que regulan su aplicación". "El campo de batalla (...) en que contienden unos u otros derechos se encuentra en los procedimientos tributarios"⁴. El procedimiento de gestión es, siguiendo este símil, un campo de batalla donde contienden las potestades y privilegios de la Administración tributaria para hacer efectivo el deber constitucional de contribuir con los derechos del contribuyente a la justicia tributaria, a la igualdad o a pagar el impuesto debido, pero no más, entre otros. En las trincheras, la prueba debe decidir un final justo de esa contienda.

Pues bien, estas premisas explican el estudio que pretendemos acometer y el motivo que nos lleva a realizarlo. En el mismo, intentaremos justificar la existencia de prueba en el procedimiento de gestión tributaria, conforme a la realidad que percibimos, aunque ello suponga superar la concepción procesalista de la misma. Y abordaremos posteriormente el estudio de lo que debe probarse en estos procedimientos, de a quién corresponde probar en ellos,

⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, p. 692.

y, también, de cómo y hasta dónde debe probarse en este ámbito de la gestión, aislando las cuestiones problemáticas que, en orden a la prueba, se plantean con mayor frecuencia en los procedimientos de gestión tributaria.

El método que utilizaremos para realizar este trabajo está condicionado por su objeto. Vamos a estudiar una institución jurídica fundamental, como es la prueba dentro de un procedimiento concreto, el de gestión tributaria, poniendo el énfasis en las cuestiones que, a nuestro juicio, resultan conflictivas. Nuestro objeto, si bien amplio, ya que anchas son las fronteras de la institución y del procedimiento, es a su vez limitado, pues no pretendemos abarcar todos los problemas de prueba que pueden plantearse en los múltiples procedimientos de gestión tributaria. Ello nos desbordaría. Tampoco, y por la misma razón, descenderemos a problemas que plantea la prueba en otros procedimientos de aplicación de los tributos, como el procedimiento inspector y el de recaudación; ni podremos descender a la problemática de la prueba en los procedimientos revisores y en el procedimiento sancionador.

Los presupuestos de la prueba en el procedimiento tributario vienen marcados, obviamente, por las normas jurídicas que la disciplinan con carácter general para los procedimientos de aplicación de los tributos. Este tema, estudiado ampliamente por la doctrina, siendo de tratamiento obligado en un estudio como el que nos ocupa, se abordará desde un punto de vista sintético pero, a la vez, pretendemos que complementario de lo que la mejor doctrina ya ha tratado⁵.

⁵ En este sentido son fundamentales: PITA GRANDAL, A.M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 1998; LÓPEZ MOLINO, A.M., *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998; y, más recientemente, ROMERO PLAZA, C., *Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

No olvidaremos, sin embargo, que, como se ha dicho, “el Derecho es y sólo es en la Historia”⁶. De ahí que el estudio de las normas que actualmente regulan la prueba y los procedimientos de gestión tributaria a los que nos aplicaremos, no perderán de vista sus antecedentes históricos, así como los hitos de su tramitación parlamentaria, cuando ello resulte imprescindible para comprender más profundamente la normativa actual.

Este estudio, además, combinará las referencias doctrinales y teóricas imprescindibles para contribuir al estudio de la prueba dentro del procedimiento de gestión tributaria, con la doctrina administrativa de los Tribunales Económico-Administrativos, especialmente del TEAC, y también con la jurisprudencia existente sobre todos los aspectos tratados, tanto del Tribunal Supremo, como de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los TSJ, incluyendo asimismo la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional. Hemos echado muchas veces en falta la cita precisa de la jurisprudencia, que nos ha llevado, también a lo largo de la redacción de este trabajo, a tener que dedicar muchas horas a buscar determinados pronunciamientos, que solo se identificaban en otras fuentes por su fecha. Nosotros pretendemos ahorrar al lector ese trabajo, muchas veces frustrantemente infructuoso. Se ha procurado para todas las citas de jurisprudencia usar la Base de datos del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ) del Consejo General del Poder Judicial por ser gratuita y de libre acceso. Cuando ello no ha sido posible, por no figurar la sentencia citada en esa Base de datos, lo que realmente ha ocurrido en muy pocos casos, referentes a la jurisprudencia más antigua citada, se ha acudido a otras Bases de datos, citándose las resoluciones con la referencia propia de su origen. Todas las sentencias se han identificado, salvo que no haya sido posible, por su referencia completa: sala, sección, número de recurso y fecha de la resolución, incluyendo,

⁶ GONZÁLEZ VICÉN, F., “La Filosofía del Derecho como concepto histórico”, en *Estudios de Filosofía del Derecho*, Facultad de Derecho, Universidad de La Laguna, 1979, p. 230.

el identificador ECLI, *European Case Law Identifier* (Identificador Europeo de Jurisprudencia) y el identificador ROJ (Repositorio Oficial de Jurisprudencia), que identifica las resoluciones dictadas por todos los órganos judiciales españoles, desde los Juzgados de primera Instancia hasta el Tribunal Supremo.

Se ha procurado también la búsqueda y cita de la jurisprudencia más reciente sobre cada tema tratado, especialmente la producida bajo el régimen del nuevo recurso de casación. El Boletín Oficial del Estado de 22 de julio de 2015 publicó la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio, por la que se modificaba la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. La disposición final tercera de dicha Ley Orgánica 7/2015 dio nueva redacción a los artículos 86, 87, 88, 89, 91, 92 y 93 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, regulando un nuevo recurso de casación, que entraría en vigor, tras un año de *vacatio legis*, el 22 de julio de 2016. El objetivo principal de esta reforma, fue crear un nuevo recurso de casación, que deja de estar enfocado a satisfacer los intereses de las partes y que, basado en el “interés casacional objetivo”, con independencia de la cuantía del procedimiento, sirve para facilitar la formación de jurisprudencia aplicable en todo el territorio nacional, constituyéndose así en instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación del Derecho, de ahí la importancia que la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo bajo el régimen del nuevo recurso va a tener en nuestro trabajo.

Esta tesis doctoral se estructura en siete capítulos. En el primero, se estudia el concepto de gestión tributaria, diferenciándolo del concepto de aplicación de los tributos, del propio concepto de procedimiento de gestión y del concepto actuaciones de gestión. Se trata de comprender la realidad de lo que es el procedimiento de gestión tributaria a través de los conceptos, descendiendo a una precisión terminológica con la que el jurista tiene obligación de familiarizarse. En una suerte de segunda parte, abordamos la pregunta clásica

sobre si debe considerarse que existe actividad probatoria en los procedimientos tributarios, exponiendo las distintas posiciones de la doctrina, posicionándonos cuando procede y añadiendo la, para nosotros, imprescindible visión de la jurisprudencia, que nos sitúa ante el Derecho vivo al que complementa con su doctrina.

En el capítulo segundo, se estudia de una manera más descriptiva la configuración jurídico-positiva de la prueba en las normas tributarias, partiendo de las normas constitucionales que la configuran como un derecho, también en los procedimientos tributarios.

El capítulo tercero está dedicado al objeto de la prueba, para tratar de dar respuesta a la pregunta ¿qué hay que probar en el procedimiento de gestión tributaria? En este capítulo se analiza, pues, lo que hay que probar, sin quedarnos únicamente en los hechos, descendiendo a la prueba de la costumbre, de la norma extranjera, del acto propio o del precedente administrativo. Pero también se estudia lo que teóricamente no hay que probar, los hechos admitidos, los hechos notorios, cuestiones a las que no se suele prestar demasiada atención en los estudios sobre la materia en Derecho tributario.

Con el capítulo cuarto trataremos de dar respuesta a la pregunta ¿quién debe probar? Nos ocuparemos de la noción del *onus probandi*, de su regulación en los procedimientos tributarios y de la interpretación jurisprudencial, que concibe la carga de la prueba en los términos de las tradicionales doctrinas civilísticas. Se abordará, seguidamente, la necesaria modulación jurisprudencial, que ha debido llevarse necesariamente a cabo como consecuencia de esta concepción de la carga de la prueba basada en el principio dispositivo. Por ello, los principios y criterios de facilidad, disponibilidad, proximidad y normalidad serán objeto de estudio pormenorizado. Incluiremos también en nuestro estudio

la aplicación de esos criterios a los hechos negativos. La prohibición del *non liquet*, que se erige en la jurisprudencia como fundamento último del *onus probandi*, se somete a un estudio crítico, proponiéndose finalmente una concepción distinta y alternativa de la carga de la prueba. Y todo ello, sin olvidar una cuestión que no se suele abordar por la doctrina tributarista, que responde a la pregunta ¿cuánto o hasta dónde hay que probar?: la dosis o el coeficiente de prueba. Para terminar este capítulo, se estudian otros principios que condicionan también la actividad probatoria en el procedimiento de gestión tributaria.

En el capítulo quinto, se realiza un estudio dogmático y a la vez práctico de las fuentes y medios de prueba que pueden utilizarse en los procedimientos de gestión tributaria, finalizando con un estudio sobre las presunciones contenidas en la LGT.

El capítulo sexto se refiere a los problemas probatorios que se plantean tanto con motivo de la presentación de consultas tributarias, a fin de que éstas cumplan con los requisitos necesarios para alcanzar su efecto vinculante, como los problemas de prueba que se plantean a quien pretenda la aplicación de los criterios vinculantes de una consulta, sea un tercero no consultante, sea la propia Administración, cuando le convenga aplicarlos a quien no ha sido consultante.

Por último, en el capítulo séptimo abordamos los problemas de prueba que se plantean en los procedimientos de comprobación que se integran dentro de la gestión tributaria: el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada.

Finalmente, nuestra investigación culmina con la presentación de las conclusiones alcanzadas durante nuestro estudio sobre la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, partiendo de las cuales se apuntan posibles

soluciones a los problemas detectados y propuestas de mejora legislativa con el propósito de contribuir a superar las deficiencias advertidas.

Capítulo 1

1 Procedimiento de gestión tributaria y prueba

1.1 Aproximación a los conceptos de gestión tributaria y procedimiento de gestión tributaria

1.1.1 Concepto de gestión tributaria

Hasta que se aprobó la vigente LGT existió una importante polémica doctrinal sobre lo que debe o no entenderse por gestión tributaria. La LGT de 1963 adolecía de falta de claridad conceptual, como puso de manifiesto la doctrina, no delimitando en ningún momento el término gestión tributaria, ni menos regulándolo con exactitud. Sus sucesivas modificaciones introdujeron, si cabe, mayor incertidumbre. A ello, puede añadirse que en sus 40 años de vigencia no se cumplió el propio mandato de la Ley de dotarse de un Reglamento General de Gestión. Con ello la polémica ciertamente estaba servida.⁷

La doctrina dirigió sus esfuerzos a intentar delimitar tal concepto, que variaba en función del artículo de la LGT de 1963 que se tuviera en consideración para acometer su definición.⁸ Las sucesivas reformas, que sufrió la LGT de 1963

⁷ Véase BERTRAN GIRÓN, M., *La aplicación de los tributos por los Órganos de Gestión*, Editorial de la Universidad de Granada, Granada, 2006, p. 74-75. [Disponible online: <https://hera.ugr.es/tesisugr/1616653x.pdf>]

⁸ Como pone de manifiesto BERTRAN GIRON, *Op. cit* p. 75, “La raíz del problema se encuentra en la propia LGT: El Título III se denomina “La gestión Tributaria” y en él se incluyen ocho capítulos que tratan de lo siguiente; Capítulo I. Los Órganos Administrativos, Capítulo II. La Colaboración Social en la Gestión Tributaria. Capítulo III. El Procedimiento de Gestión Tributaria. Capítulo IV. Las Liquidaciones Tributarias. Capítulo V. La Recaudación. Capítulo VI. La Inspección de los Tributos. Capítulo VII. Los Jurados Tributarios y Capítulo VIII. Revisión de Actos en Vía Administrativa. Si observamos se vuelve a utilizar el término “gestión” en el capítulo III donde se regula las formas de iniciación, la comprobación e investigación y, la prueba dejando para el siguiente capítulo las liquidaciones tributarias. Pero además los artículos 90 y 114 viene a introducir, si cabe, más confusión. El primero de ellos ya que nos comenta la existencia de “dos

y comentaremos en el apartado siguiente de este trabajo, tampoco contribuyeron en absoluto a aclarar el concepto, con lo que esta cuestión, que en la actualidad como veremos no plantea problemas, sí tenía su importancia bajo el imperio de la anterior LGT, por lo que a quien pretendiera aplicar o estudiar la Ley, no le quedaba otra alternativa que matizar qué concepto estaba utilizando, ya que el legislador no se encargó de acuñar una definición.⁹

Aunque se trata de una polémica doctrinal hoy superada, ya que la LGT de 2003 englobó todas las materias que gravitaban sobre la noción de “gestión tributaria” bajo la expresión “aplicación de los tributos”¹⁰, resumiremos brevemente a continuación las distintas formas y perspectivas desde las que la doctrina intentó definir lo que debía entenderse por gestión tributaria.

Para definir lo que se entiende por gestión tributaria, podemos contemplarla en un sentido “muy amplio”¹¹ del concepto, entendiendo que englobaría aquellas

órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten” y el segundo, en la misma línea, separa el procedimiento de gestión del de reclamaciones al establecer: “Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”. Por último, añade una mayor complejidad el artículo 9.c) al incluir un mandato al legislador para que desarrolle la Ley en distintos reglamentos; A saber “de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, y por el propio de cada tributo”. Como queda expuesto la falta de claridad era evidente. En efecto, como bien dice el último inciso de este apartado, también ha de tenerse en cuenta la regulación sectorial de cada figura tributaria, pero, lo que es más, esta regulación no será sólo reglamentaria sino también legal, lo cual sin duda puede producir efectos en la LGT, que, como hemos ya precisado, es una ley ordinaria.”

⁹ En el mismo sentido, BERTRÁN GIRÓN, “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.*, pp. 77 y 81, y también ANDRÉS AUCEJO, quien, tras la reforma operada por la Ley 25/1995, escribía: “A la vista de la actual confusión terminológica del término gestión tributaria, y al tanto de aquellas voces alzadas cuando aún había tiempo, sólo nos resta afirmarnos en nuestra pregunta inicial: ¿Por qué se ha desaprovechado la ocasión?” ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”. *Revista Técnica Tributaria* núm. 32, 1996, p. 19.

¹⁰ Que rubrica el Título III de la actual LGT de 2003.

¹¹ Expresión utilizada por TEJERIZO LÓPEZ, J.: “La reforma de la gestión tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pág. 82.

atribuciones o competencias conferidas por el ordenamiento jurídico a las distintas administraciones públicas para hacer efectiva la aplicación del sistema tributario. Esta definición amplia se refiere, por tanto, a actuaciones como la liquidación de la deuda tributaria, las actuaciones de control, de investigación y comprobación, las actuaciones de recaudación -tendientes a la ejecución patrimonial de quienes sean deudores de la Hacienda Pública en caso de impago- y, por último, a la revisión de los actos tributarios mediante los recursos y reclamaciones económico-administrativas.¹² Resumiendo, comprende todas las facultades previstas por la Ley para la materialización del deber de contribuir o, dicho de otra forma, todo el proceder administrativo en sede tributaria.¹³

En un sentido simplemente “amplio”, que tiene su base en el artículo 90 de la LGT de 1963, se identificó la gestión tributaria con las actuaciones de liquidación y de recaudación, dejando fuera de ella a la revisión de actos en vía administrativa.¹⁴

¹² Este sentido muy amplio es el adoptado por GOTA LOSADA cuando escribió que “(l)a gestión tributaria en sentido técnico comprende las funciones de liquidación y sus aspectos preparativos (colaboración social de los contribuyentes, comprobación e investigación, y actuaciones de los jurados), la de ejecución (recaudación tributaria) y determinadas modalidades de la revisión administrativa (recurso de reposición, revisión de oficio, etc.)” GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Vol. V, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 200. Más recientemente y bajo la vigencia de la actual LGT, se hace eco de este sentido amplio del término gestión RUIZ GARIJO, M., en “La gestión tributaria”, en VV AA, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, (Dir. MERINO JARA), Tecnos, Madrid, 2014, p. 445.

¹³ ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con los órganos...” *Op. cit* p. 16

¹⁴ Para PALAO TABOADA la LGT (de 1963) “emplea el término “gestión” en dos sentidos distintos: Uno amplio, según el cual gestión se contraponen a “resolución de reclamaciones o recursos” (artículos 90 y 114 de la LGT). En este sentido, la gestión tributaria comprende, además de la liquidación, la recaudación, la Inspección y los Jurados. En el otro sentido, estricto, la gestión comprende exclusivamente en la liquidación, y quedan fuera de ella aquellas tres últimas actividades, lo cual concuerda con el artículo 9.1. c) del mismo texto legal que prevé la promulgación de reglamentos generales de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico administrativas.” PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, estudio preliminar al vol. III de la traducción española de *Principios de Derecho tributario*, de BERLIRI, A., Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 53 y 54. A este concepto amplio se refirió también SAINZ DE BUJANDA para quien “(c)on la locución «gestión tributaria» nos referimos al conjunto

En un sentido “estricto”, la gestión tributaria vino a identificarse exclusivamente con la actividad de liquidación. Quedando fuera del concepto el otro orden de gestión que proclamaba el artículo 90 de la LGT de 1963¹⁵, ya que es un procedimiento distinto y no enlazado con el procedimiento de liquidación. Desde esta perspectiva gestión tributaria “equivale, pues, a “liquidación” entendida ésta como procedimiento que no como acto, lo que significa equiparar gestión tributaria a un procedimiento complejo integrado al menos por otros dos procedimientos: el de *liquidación* y el de *comprobación*”.¹⁶

Y, por último, la doctrina quiso ver una versión aun “más limitada” o “restringida” de la gestión tributaria, donde esta se vendría a identificar con el procedimiento de liquidación, pero dejando al margen a los órganos de inspección.¹⁷ Esta concepción de la gestión tributaria tenía su apoyo en el

de actividades, reguladas por el ordenamiento jurídico (Derecho tributario formal), que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo, determinando la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro. A este tipo de actividades se refiere el artículo 90 de la Ley General Tributaria, cuando nos dice que las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes, de gestión para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes. En su sentido más amplio, pues, la gestión tributaria comprende, junto a la función liquidadora, la recaudatoria.” SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Sexta edición, Universidad Complutense, Madrid, 1988, p. 267.

¹⁵ ANDRÉS AUCEJO, E., “A vueltas...”, *op. cit.*, p. 18, y también BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación...” *Op. cit* p. 79.

¹⁶ ANDRÉS AUCEJO, E., “A vueltas...”, *op. cit.* p. 18. En el mismo sentido, PALAO TABOADA afirmó que “en el caso de que en el procedimiento de liquidación se dé la presencia de un acto de comprobación no es plenamente riguroso hablar de un solo procedimiento, sino que es más exacto afirmar que existen al menos dos procedimientos: el de comprobación y el de liquidación, cada uno de ellos integrado por sus propios actos preparatorios o de trámite, carentes, por tanto, de propia autonomía y realizados en vista del acto final del procedimiento concreto en el que se enmarcan. Por eso Berliri habla en esta obra de “procedimiento de procedimientos”. El hecho de que a través del procedimiento de comprobación se persiga un resultado que quedará absorbido por el efecto más amplio del acto de liquidación no es obstáculo, como sabemos, para admitir tal autonomía relativa.” PALAO TABOADA, “Naturaleza y estructura ...”, en *op. cit.*, p. 51.

¹⁷ El sentido restringido del término ha sido utilizado por PALAO TABOADA para aludir a una concepción de la gestión que deja fuera la revisión de actos en vía administrativa, la recaudación y la inspección. PALAO TABOADA, C., “Temas para un debate sobre la regulación de los

artículo 9.1 apartado c) de la LGT de 1963, que preveía el desarrollo de la Ley mediante la publicación de Reglamentos Generales citando expresamente “los de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas”, lo que suponía procedimientos y órganos diferenciados.¹⁸ Ante ello, GOTA LOSADA escribiría que “la Ley General Tributaria atomiza y desnaturaliza el orden de gestión tributaria, desde el momento en que exige en su artículo 9. 1. c) que se promulguen los siguientes Reglamentos Generales relacionados con dicha materia: -De gestión. -De recaudación. - De inspección. -De jurados. La pura verdad es que la Ley General Tributaria contiene dos conceptos de «gestión tributaria» uno amplio (...) y otro estricto que es una parte de aquél, esencialmente residual, pues alcanza a lo que no son procedimientos de Inspección, Jurados y Recaudación.”¹⁹

La confusión terminológica sobre, valga la redundancia, el término gestión tributaria, llevó a las concepciones del mismo que hemos resumido, a las que aún se añadiría una quinta de corta vigencia.²⁰ De hecho, al hilo de la reforma de la LGT operada por la Ley 10/1985, la doctrina se lamentaba de que se hubiera desaprovechado la oportunidad de ponerle fin.²¹ Por eso, cuando empezó a fraguarse la vigente LGT, la doctrina abogó por la delimitación del procedimiento de gestión para identificarlo con el procedimiento de

procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General tributaria”, *Crónica Tributaria* núm. 63, 1992, p. 101.

¹⁸ BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.*, p. 80.

¹⁹ GOTA LOSADA, A., “Tratado...” *op. cit.*, p., 201.

²⁰ Recogida por ANDRES AUCEJO: “la hebra más fina conceptualmente hablando, la enhebra, sin duda, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ya que, al hilo de la normativa reguladora de los procedimientos administrativos en materia tributaria, cita los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación.” Efectivamente, la redacción original de la Disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 citaba “en particular” estos procedimientos. La reforma de la norma por el artículo 2.1 de la Ley 4/1999, de 13 de enero, sustituiría la mención de los procedimientos por la más genérica de “aplicación de los tributos”. ANDRÉS AUCEJO, E., “A vueltas...” *op. cit.*, p. 19.

²¹ *Ibíd.* p. 19

comprobación y liquidación llevado a cabo por los órganos de gestión y así diferenciarlo de los procedimientos de inspección, recaudación, sancionador y de revisión), “de forma que la simple lectura de las diferentes rúbricas de la Ley permita identificar, desde un principio, el contenido de cada procedimiento tributario. En cuanto al concepto de gestión tributaria entendida en sentido amplio, en el caso de que se considerase conveniente su mantenimiento, creemos que debería sustituirse dicha denominación por la de “procedimientos para la aplicación del tributo”. Asimismo, el futuro desarrollo reglamentario del procedimiento de gestión tributaria debería partir de una delimitación precisa de la gestión, entendida como el conjunto de actuaciones desarrolladas por los órganos de gestión tributaria para la liquidación del tributo, de manera que su ámbito de aplicación excluya las actuaciones realizadas por la Inspección Tributaria.”²²

La LGT de 2003 vino a poner paz en la polémica doctrinal, supliendo las deficiencias de la anterior normativa y atendió estas demandas de la doctrina. Se adoptó la denominación de “Aplicación de los tributos” –nombre que se da al Título III de la Ley- para todo lo que antes se había entendido como gestión en sentido muy amplio. Lo que se entiende hoy por gestión tributaria va a quedar mejor delimitado, de acuerdo con aquel sentido estricto, siendo una función específica de la Administración tributaria. Los órganos de gestión en dicha Administración, están diferenciados funcionalmente de los órganos de inspección de los tributos, de los órganos de recaudación y, también, de aquellos órganos dedicados a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Quiere decir esto que las actuaciones de gestión aparecen en la actual LGT perfectamente delimitadas respecto de las actuaciones de inspección, de las actuaciones de recaudación, de las actuaciones que suponen

²² MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria: una reforma necesaria*. Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, 2001, p. 17.

el ejercicio la potestad sancionadora y, por supuesto, de las llevadas a cabo por los órganos resolución de recursos y reclamaciones en materia tributaria. Por ello, incluso en la actualidad, algunos autores creen más oportuno definir la gestión tributaria en este sentido más acotado, llegando incluso a intentar la definición en función del tipo de tributo de que se trate.²³

1.1.2 Evolución normativa del concepto y del procedimiento

La Ley General Tributaria de 1963 decía que las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercían con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se suscitasen, y ordenaba que estuvieran encomendadas a órganos diferentes (artículo 90 de la LGT de 1963). Es decir, en la gestión tributaria, se integraban tanto los procedimientos de liquidación y recaudación como los de inspección, que serían una especie de actividad auxiliar o instrumental de las anteriores. La evolución práctica y los cambios tanto normativos, como en organización de tareas, que fue asumiendo la Administración tributaria en las sucesivas reformas de las normas reguladoras de los tributos, hicieron que surgieran nuevos modos de actuación y

²³ Véase RUIZ GARIJO, M., en “La gestión tributaria”, *op. cit.* pp. 445 a 447. Para esta autora, por ejemplo, en los tributos que son liquidados por la administración tributaria y notificados al obligado al pago, la gestión tributaria consiste precisamente la práctica de la liquidación, en su notificación y, por último, en labores de información, así como la resolución de cualquier eventualidad que surja en la aplicación de estos tributos. En los tributos de notificación periódica de colectiva (IBI, IAE, IVTM...), la gestión comprende también la gestión de los censos en los que se contiene la información tributaria relevante para liquidaciones tributarias periódicas, y la notificación colectiva a través de edictos. Sí nos encontramos ante tributos que son autoliquidados, la gestión tributaria se centra en labores de información y asistencia al obligado tributario y, con posterioridad a su presentación, al control del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como a la gestión eventualidades, que puedan surgir en este procedimiento (emisión de certificaciones, resolución de dudas, etc.). Y, finalmente, en los tributos que se recaudan a través de efectos timbrados, la gestión tributaria apenas se limita la comprobación del correcto cumplimiento de la obligación tributaria.

determinaron que, poco a poco, el nombre de gestión se fuera reservando para actuaciones ordinarias propias de la aplicación de los tributos, fundamentalmente las tareas de recepción y tratamiento de declaraciones y autoliquidaciones. Así, en la práctica, el concepto de gestión se fue apartando de lo que se definía como tal en la LGT. La inspección y su procedimiento, en concreto, se fue deslindando del procedimiento de gestión.²⁴

Por un lado, la reforma del artículo 140 de la LGT de 1963 operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, atribuyó a la Inspección la facultad de practicar liquidaciones tributarias, facultad de la que carecía en la redacción original del precepto, y que estaban atribuidas a unos órganos de liquidación, equiparables a los actuales de gestión. Pero, de otra parte, fue quizás el procedimiento de gestión tributaria el que fue “invadiendo” funciones que antes se reservaban a la Inspección.

Nos detendremos brevemente en la evolución normativa de los procedimientos de comprobación, ya que resulta sumamente ilustrativa de cuanto venimos exponiendo.²⁵

²⁴ Véase PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas-Thomson. Madrid, 2004, p. 235.

²⁵ Ya MAGRANER MORENO en 1995 alertaba del resurgimiento de los órganos gestores quienes se les quiere dotar de un mayor campo de actuación atribuyéndoles la función de comprobación. Y casi con intuición visionaria advertía de que “posiblemente a partir de ahora empecemos a vivir un proceso histórico inverso que perfectamente podría culminar con la atribución total de la función de comprobación a los órganos de gestión”. La atribución no ha sido total, como veremos, pero sí muy amplia, tanto en la normativa vigente, como, y esto es peor como tendremos ocasión de ver, en la forma en que es desarrollada en la actualidad por los órganos de Gestión tributaria. MAGRANER MORENO, F.J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 46. Un estudio muy completo de la evolución legislativa que vamos sucintamente a exponer puede verse en BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...” *op. cit.*, pp. 85 a 166.

El artículo 109 LGT de 1963, párrafo 1, facultaba a la Administración Tributaria para comprobar e investigar todos los hechos, actos, situaciones, actividades y elementos que integran o condicionan el hecho imponible. El propio precepto, en los ordinales 2 y 3, se encargaba de precisar las diferencias entre ambas actividades, comprobación o investigación.²⁶

La Ley de 1963, pues, habilitaba a la Administración Tributaria con claridad para el ejercicio de estas funciones, delimitando su alcance, pero ¿a qué órganos correspondía su desarrollo material? El RGIT parecía reservar estas funciones a la Inspección Tributaria, pues a tenor de su exposición de Motivos: “Las actuaciones de comprobación e investigaciones configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos”. En consecuencia, el artículo 1 del RGIT establecía, en concordancia con lo prevenido en el artículo 140 de la LGT de 1963, que la Inspección de los Tributos tiene encomendada “la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública” y, según el precepto reglamentario, si bien los órganos de la Inspección pueden tener funciones de gestión tributaria, los órganos gestores sólo pueden efectuar “la comprobación

²⁶ “La comprobación puede alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones. Puede, además, comprender la estimación de las bases imponibles conforme a los métodos especificados en el artículo 52 de esta Ley” (artículo 109.2 LGT de 1963). La función tiende, en definitiva, a determinar si la declaración presentada es completa y contiene una aplicación correcta o incorrecta de las normas. Por consiguiente, el ejercicio de facultades de comprobación presupone que exista una declaración tributaria previamente presentada. Según el núm. 3 del artículo 109 de la LGT 1963, “La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o lo haya sido parcialmente [se refería este párrafo a tributos que se exigían por el sistema de declaración previa a la práctica de autoliquidación por la Administración]. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo”, es decir, a la autoliquidación realizada por el contribuyente. Puede decirse que la investigación tiende a integrar una declaración incompleta, que contiene omisiones deliberadas o que simplemente no se ha efectuado, entre otras posibles conductas. En otras palabras, el ejercicio de facultades de investigación presupone la inexistencia de declaración o la existencia de una declaración falseada, incompleta o inexacta.

formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas” (artículo 1 *in fine*). Por tanto, el RGIT sólo contemplaba para los órganos de gestión tributaria funciones limitadas de comprobación, sin que se les atribuyan funciones de investigación.

Sin embargo, aún entonces cabría entender que, como la LGT de 1963 enuncia funciones en su artículo 109, pero no asigna competencias, no podía decirse *a priori* que las actividades de comprobación e investigación eran exclusivas de la Inspección tributaria. Además, esta previsión del RGIT dejó de poder predicarse respecto del Impuesto sobre la Renta, como veremos seguidamente, a partir de la entrada en vigor de la Ley 18/1991. Pero es que, tras la reforma de los arts. 121 y 123 de la LGT 1963 por la Ley 25/1995 y la nueva redacción de este último precepto operada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, creemos que la supuesta “reserva competencial” del RGIT, si es que fue pretendida alguna vez, resultaba ya inoperante para la generalidad del sistema tributario.²⁷

La evolución normativa supuso, en este sentido, una progresiva ampliación de competencias para los órganos gestores, en concordancia con la implantación de lo que se dio en llamar “nuevo procedimiento de gestión”, por lo que parece oportuno que veamos, someramente, los diferentes momentos cronológicos de esta ampliación competencial.

²⁷ “En efecto de una manera pausada y “silente” se va a revolucionar el sistema tributario. Las autoliquidaciones unidas al aumento de obligados tributarios, va a producir un desbordamiento de los órganos de Inspección y que las liquidaciones realizadas por los propios contribuyentes devengan firmes por el paso del tiempo, puesto que era materialmente imposible controlar todas las autoliquidaciones que se presentan a la Administración. Es necesario que el sistema cambie o sino será imposible controlar esas pequeñas bolsas de fraude que significan una cuantiosa pérdida de ingreso en las arcas del Estado.” El sistema ciertamente tenía que cambiar. BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...” *op. cit.*, p. 88.

Estado de la cuestión hasta el 23 de julio de 1.995: en este período, en sentido estricto y con las más amplias facultades legales, es la Inspección de los Tributos la que tiene encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos y demás obligados tributarios. Así quedó establecido en el artículo 140 de la LGT de 1963, tras reforma del mismo por la Ley 10/1985, de 26 de abril. La Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria y el TEAC, habían entendido, incidiendo en lo anterior, que, tras la reforma de la Ley 10/1985, las funciones liquidadoras y comprobadoras correspondían a la Inspección, con lo que quedaban reservadas a los órganos de gestión funciones de mera comprobación formal.²⁸

Pero como apuntamos antes, las normas específicas reguladoras de algunos tributos fueron perfilando el alcance de la actividad comprobadora de los órganos gestores, si bien sólo en relación con el tributo objeto de regulación. Así, por lo que hace al IRPF, por ejemplo, se dio el siguiente panorama:

Con anterioridad a 1 de enero de 1992, se había estimado improcedente que los órganos gestores realizasen una labor de comprobación e investigación reservada a la Inspección. Se entendía que tales órganos debían limitarse a constatar, a la vista de las bases y circunstancias declaradas, en qué medida cumplían los requisitos reglamentarios.²⁹

A partir de esa fecha, tras la entrada en vigor de la Ley 18/1991 del IRPF, la situación varía sustancialmente. Los órganos de gestión podían girar

²⁸ En tal sentido, puede consultarse Informe DGIFT 23 de enero de 1987 y Resoluciones del TEAC de 24 de marzo de 1987 (NFJ000267), 20 de enero de 1988 y 15 de mayo de 1988.

²⁹ Resolución del TEAC de 24 de marzo de 1987. Por lo mismo, se consideraba inadecuado el requerimiento al contribuyente de más documentos acreditativos que aquellos que se refiriesen a la veracidad o procedencia de las deducciones en cuota, sin que, consiguientemente pudiera proceder a modificar, rebajando, la cifra consignada por el sujeto pasivo como minoración de la base imponible. Resolución del TEAC de 7 de junio de 1994, NFJ003849.

liquidaciones provisionales, en función de los datos declarados y justificantes presentados con la declaración o requeridos por aquellos órganos, así como en función de los datos de que dispusiera previamente la Administración, de los que se deduzca la obligación de declarar o que hubieren sido omitidos en la declaración (artículo 99.1 de la Ley 18/1991). Esto venía a atribuirles funciones propias de comprobación. Sólo se excluían de esta posibilidad las liquidaciones provisionales que requerían comprobación de documentación contable de actividades empresariales o profesionales (artículo 99.1, segundo párrafo).

Las sucesivas reformas de la ley 25/1995 y de la ley 24/2001: con el objetivo de reducir las lógicas tensiones en materia de competencia entre los órganos de gestión y de inspección, así como de facilitar la labor de comprobación de las autoliquidaciones, cuya generalización y masiva presentación habían creado serias dificultades a esta tarea³⁰, la Ley 25/1995, de 20 de julio, procedió a redactar de nuevo los artículos 121 y 123 de la LGT de 1963. Con referencia al segundo de estos preceptos, la reforma era, además, necesaria por otra razón, pues había quedado inoperante tras la supresión de los jurados tributarios, ya que se refería a las liquidaciones a practicar de oficio en los casos de intervención de los mismos. La nueva redacción del artículo 123 de la LGT de 1963 en relación con el también modificado artículo 121. 2, contiene quizá lo más novedoso de la reforma en materia de gestión tributaria, pues se

³⁰ La generalización del sistema de autoliquidación haría absolutamente necesaria una función de comprobación eficaz, y no sólo con fines recaudatorios, pues como con su habitual sagacidad observaría el profesor GARCÍA AÑOVEROS “en los tributos aplicados mediante el sistema de autoliquidación la finalidad de la comprobación, por excepcional que sea, es esencialmente ejemplificadora, y no recaudatoria. Esta liquidación *a posteriori* de la ya realizada por el propio sujeto, en cuanto aparece en unos pocos casos nada más, aspira, más que a una corrección de las irregularidades que se descubran, y sin perjuicio de hacerlo así, a estimular el afán por la corrección más puntillosa en las declaraciones autoliquidaciones que se han de seguir produciendo, y que nunca se someterán a comprobación, aunque todas corran el “riesgo” de ser comprobadas”. GARCÍA AÑOVEROS, J., “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”. *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992, p. 617.

habilita a los órganos de gestión a dictar “liquidaciones provisionales de oficio”, mediando previamente, en su caso, “actuaciones de comprobación abreviada”.

Como puede observarse, la reforma supuso un paso adelante en la ampliación de las facultades de comprobación de los órganos de gestión. El artículo 123 de la LGT de 1963 reformado reproducía casi literalmente al artículo 99 de la Ley 18/1991, pero, como es obvio, su efecto era multiplicador, ya que la LGT era aplicable a la generalidad de los tributos del sistema, mientras que la Ley 18/1991 sólo regulaba el IRPF. Por consiguiente, a partir del 23 de julio de 1.995, los órganos de gestión podían practicar liquidaciones provisionales de oficio en los siguientes casos:

a) En los casos en que se produzcan discrepancias del tipo que sea, en función de los datos declarados y los justificantes aportados con las declaraciones o requeridos al efecto. Podía, por tanto, el órgano de gestión tributaria practicar una liquidación provisional, en aquellos casos en que los datos consignados en la declaración discrepaban claramente con la documentación aportada, pero también en aquellos casos en que el órgano de gestión, pese a no tener constancia de datos omitidos en una declaración, los obtuviera como consecuencia de un requerimiento atendido por el contribuyente.

b) Igualmente, cuando los elementos de prueba en poder de la Administración, pusieran de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos no declarados o declarados parcialmente o distintos de los declarados. Así, por ejemplo, si al órgano de gestión a través de la información que facilitan las entidades de crédito, le consta la existencia de unos intereses bancarios no declarados, podría practicar liquidación provisional, integrándolos con los rendimientos declarados.

c) Asimismo, se podrá practicar liquidación en los casos de declaraciones a devolver cuando, por concurrir los supuestos de las letras a) y b) anteriores, no coincidan los importes a devolver, el calculado por la Administración y el solicitado.

A tal menester, los órganos de gestión quedaban autorizados a realizar actuaciones de “comprobación abreviada”, con una clara limitación en el régimen legal vigente hasta 1 de enero de 2002: no podía emplearse este medio para comprobar los rendimientos de actividades empresariales o profesionales, para los cuales sea necesario el examen de documentación contable. En este sentido, a nuestro juicio, lo que quedaba vedado es el acceso para la comprobación a los estados contables y a su documentación, para lo cual sólo era competente la Inspección, pero resultaba posible la comprobación parcial por gestión tributaria de las citadas actividades en aquellos casos en que no era necesario revisar la documentación contable. La excepción tenía, a su vez, una excepción: en los casos en que se solicitaba una devolución tributaria, podría requerirse al sujeto pasivo para que aportara los justificantes y registros exigidos por las normas tributarias, aunque estrictamente no los libros de contabilidad, para contrastarlos con las declaraciones (artículo 123.2 segundo párrafo de la LGT de 1963, redacción Ley 25/1995).

El artículo 123 de la LGT de 1963, redacción Ley 25/1995, fue declarado expresamente vigente por la Disposición Derogatoria Única, 3 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de Los Contribuyentes. Además, por lo que toca al IRPF la nueva Ley 40/1998, de 9 de diciembre, habilitó a los órganos de gestión a efectuar liquidaciones provisionales en los términos del artículo 123 LGT de 1963 en su redacción de 1.995.

Así las cosas, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, Ley de “acompañamiento” de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2002,

volvió a reformar el artículo 123 de la LGT de 1963, dando una vuelta de tuerca más en el progresivo afán de ampliar las facultades comprobadoras e investigadoras de los órganos de gestión tributaria. La Ley suprime la expresión “en el supuesto de devoluciones tributarias” del párrafo segundo del artículo 123.2 de la LGT de 1963. Con ello, se consiguió que, a partir de 1 de enero de 2002, los órganos de gestión tributaria podían desarrollar funciones de comprobación abreviada respecto de quienes realizasen actividades profesionales o empresariales, sin poder examinar la documentación contable, pero si los libros registros fiscales obligatorios y la documentación exigida por las normas tributarias, si bien sólo y exclusivamente al objeto de verificar si los datos declarados coinciden con los reflejados en los expresados libros y documentación, y ello, con carácter general y no solo en los casos de devoluciones tributarias.³¹

En resumen, poco quedaba del esquema original de la LGT de 1963. Nos encontramos con órganos de inspección que desarrollan además de la actividad de comprobación e investigación, actividades de liquidación. Y por otra parte tenemos órganos de gestión tributaria que tienen atribuidas competencias de comprobación y que, por supuesto, también pueden practicar liquidaciones. Lo importante será distinguir cuando corresponde realizar actuaciones a unos u otros órganos.³²

Por lo que toca la recaudación, tercera de las funciones de aplicación del tributo, hay que decir que también ha experimentado cambios sustanciales tanto

³¹ Según se vino a reconocer en la Memoria que acompañaba al Anteproyecto de Ley, la modificación perseguía el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por determinadas entidades “enmarcadas en tramas de fraude fiscal”, que mediante la presentación de declaraciones trimestrales con cuota 0 o simbólica, conseguían diferir el pago de tributos, dada la incapacidad de los órganos de Inspección para controlar a todos los obligados tributarios y la inadecuación del procedimiento inspector a estos efectos.

³² En este sentido, Véase PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y ...” *op. cit.* pp. 235-236.

en su organización, como en su engarce con otras tareas aplicación del tributo. Como indica PÉREZ ROYO, “la recaudación era una actividad separada que se llevaba a cabo una vez concluida la liquidación, que constituía presupuesto de ella. En la actualidad, las tareas de recaudación en periodo voluntario se confunden, en una importante medida, con las de gestión, pues con la presentación de las autoliquidaciones se produce también el ingreso de la cantidad resultante. Lo que queda realmente segregado es la recaudación en período ejecutivo.”³³

La evolución normativa que hemos resumido viene a culminar con la vigente LGT, que dedica el Capítulo III del Título III, titulado “La aplicación de los tributos”, a la regulación de las “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”³⁴, disciplinando, de manera mucho más completa que la anterior normativa de 1963, los procedimientos de gestión, materia a la que sólo la práctica diaria de la gestión tributaria entre la Administración y los obligados tributarios había sido capaz de dotar de los cauces por los que, a modo de procedimientos, discurría; práctica que, como ha señalado la doctrina, obvio resulta decir que estaba poblada de conflictos entre la Administración y los administrados, consecuencia de la deficiente regulación, y que eran resueltos en

³³ PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y ...” *op. cit.* p. 236, y véase también BERTRÁN GIRON, quién tras realizar una excelente y completísima exposición de la “evolución pausada pero continua” que experimentaron los órganos de gestión, concluye que estos órganos “partiendo de tener unas funciones liquidadoras, casi exclusivamente, han ido poco asumiendo otras de tipo comprobadora. A ello ha colaborado sobremanera, la aparición de las tecnologías informáticas y en especial, la autoliquidación. Pero también ha tenido su importancia la reforma legislativa en sentido bidireccional por la que los órganos de inspección comienzan a realizar funciones liquidadoras, y al poco tiempo, los órganos gestores asumen ciertas funciones comprobadoras. Todo ello, sin un reflejo claro en la LGT, ni tampoco una normativa específica, ya que, existiendo reglamentos para Recaudación e Inspección, no lo había para Gestión. Comienza en este periodo analizado, un cambio en la configuración y naturaleza de los órganos de gestión, que, si bien en este momento es muy incipiente, llegará a alcanzar cotas de gran importancia para acabar convirtiéndolos en pieza angular en la aplicación de los tributos por la Administración tributaria.” Cfr. BERTRAN GIRÓN, M. “La aplicación...” *op. cit.* pp. 83-84.

³⁴ La ley dedica capítulos separados dentro del mismo Título III a las actuaciones y procedimiento de inspección (Capítulo IV) y a las actuaciones y procedimientos de recaudación (Capítulo V).

última instancia por los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía administrativa. Se supera definitivamente el esquema de la antigua regulación de la gestión tributaria, en la que esta se iniciaba mediante declaración para culminar en una liquidación emitida por la Administración y que había quedado obsoleta por la generalización del sistema de autoliquidaciones.³⁵

Conviene que nos detengamos por un momento en los principios generales que informan la aplicación de los tributos, a fin de que captemos el concepto en toda su dimensión, pues como veremos, combina actuaciones atribuidas a la Administración, junto con otras que corresponden a los obligados tributarios.

1.1.3 La aplicación de los tributos

A la aplicación de los tributos dedica la LGT el Título III, que encabeza el artículo 83³⁶, que regula el “Ámbito de la aplicación de los tributos”³⁷.

³⁵ Véase CLEMENTE CLEMENTE, V., “Comentario a los arts. 117 a 140 LGT” en VVAA, *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Coordinadores A. MANTERO SÁENZ Y E. GIMÉNEZ- REYNA RODRÍGUEZ, AEDAF, Madrid, 2005, p. 576.

³⁶ Este número 1 del artículo 83 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el apartado 13 del número uno de la disposición final primera del R.D.L. 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (B.O.E. 31 diciembre), que ha introducido el párrafo segundo, que no se encontraba en la redacción original de la Ley.

³⁷ Dice el artículo 83 de la LGT en su actual redacción: “1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua. 2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria. 3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y

Se ha dicho por MANTERO SÁENZ³⁸, y a nuestro juicio no le falta razón, que, verdaderamente, el Título III de la LGT es el más importante de la LGT, y no sólo por su extensión (95 artículos), sino por su ubicación sistemática. La regulación de la aplicación de los tributos disciplina, en suma, en palabras de MENÉNDEZ MORENO³⁹, “las actuaciones y procedimientos tributarios que requiere la aplicación práctica de las numerosas figuras tributarias de nuestro ordenamiento jurídico”. Debemos precisar, siguiendo a este autor, que, en el marco de la propia LGT, regulan también aspectos referidos a la aplicación de los tributos, el Título VI dedicado a *Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, y el Título VII que ordena la *Recuperación de Ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario*⁴⁰.

El artículo 83 de la LGT, que encabeza el Título III, precisa, pues, lo que debe entenderse por aplicación de los tributos. De la lectura del precepto, resulta que la aplicación de los tributos comprende tanto actividades de la Administración -de información y asistencia, de gestión, inspección y recaudación- como actuaciones de los propios obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos -también del derecho a la prueba, como veremos- o en

los demás previstos en este título. 4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.”

³⁸ MANTERO SÁENZ, A., “Comentario a los arts. 83 a 91”, *op. cit.* p. 417. A estos efectos, recuerda el autor que la Exposición de motivos de la propia Ley se encarga de señalar que “En el título III se regula la aplicación de los tributos y es uno de los ámbitos donde se concentra una parte importante de las novedades que presenta la nueva ley, tanto en su estructura como en su contenido.”

³⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...” *op. cit.*, p. 201.

⁴⁰ El desarrollo reglamentario de las normas sobre la aplicación de los tributos se encuentra, básicamente, en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (RGGIAT); y por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin cuya participación, nos atrevemos a decir, como está concebido actualmente nuestro sistema tributario, la materialización del deber de contribuir no sería posible. Asimismo, comprende el ejercicio de estas funciones y actuaciones de la Administración en el marco de la asistencia mutua internacional.

Además, esta participación de los obligados tributarios no se produce siempre de manera autónoma respecto a los procedimientos que se citan en la norma. Como bien ha escrito PÉREZ ROYO⁴¹, “la aplicación del tributo supone, en primer lugar, una actividad de la Administración en el desarrollo de tres funciones fundamentales, que la LGT identifica bajo los términos de gestión, inspección y recaudación. Además de esa actividad administrativa, la aplicación del tributo supondrá la realización de una serie de actuaciones por parte de los obligados tributarios, en cumplimiento de los deberes establecidos por la Ley o en el ejercicio de las facultades que la propia Ley les reconoce.” Pero es que esas tres funciones se materializan a través de unos procedimientos, que son en sí mismos una garantía de la sumisión de la Administración al Derecho⁴². En suma, en el curso de estos procedimientos, que son procedimientos especiales por razón de la materia,⁴³ se producirán también las actuaciones de los obligados tributarios.

⁴¹ PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y Tributario...” *op. cit.* p. 203.

⁴² MANTERO SÁENZ, A., “Comentario a los arts. 83 a 91”, *op. cit.* p. 418. La otra garantía la constituye la existencia de un sistema de recursos, que constituye un orden básico separado de la función de gestión, que tiene larga tradición en nuestro Derecho y cuenta con sólidas justificaciones. La atribución a órganos diferentes, aunque sean administrativos, también supone una importante garantía.

⁴³ Apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la LPAC, que establece que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo establecido en la propia LPAC: “a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa... c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera...”.

No debe perderse de vista que el artículo 3.2 de la LGT establece unos principios en los que debe basarse la aplicación del sistema tributario, que a juicio de MENÉNDEZ MORENO⁴⁴, es tanto como decir que deben inspirar la aplicación de los tributos, por tanto y por lo que nos interesa, también las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria y las actuaciones de los obligados tributarios en el marco de las mismas.

Señala, en efecto, este precepto que “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios”. Estos principios no tienen una plasmación constitucional concreta, como sí tiene el deber de contribuir (artículo 31 de la CE), aunque compartimos la opinión del precitado autor⁴⁵ de que pueden derivarse de los principios constitucionales de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE) y eficacia administrativa (artículo 103.1 de la CE). En concordancia con estos principios, se van a establecer unos instrumentos para la aplicación de los tributos, que pueden verse desde una perspectiva doble. Por un lado, el principio de seguridad jurídica va a exigir que la Administración tributaria facilite a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Y en ese sentido, para facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes existe un bloque de normas “en favor de los obligados tributarios”⁴⁶. Por otro lado, existe otro conjunto de normas “en favor de la Administración tributaria”⁴⁷, encaminadas a dar cumplimiento al principio constitucional de eficacia administrativa, que demanda la exigencia de unos

⁴⁴ MENENDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.* p. 202.

⁴⁵ *Ibíd.*, p. 202 y 203.

⁴⁶ *Ibíd.*, p. 203. Y también MANTERO SÁENZ, A., “Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, p. 417, quien afirma que da la impresión de que los artículos 83 a 91 son los favorables al contribuyente –aunque a nuestro juicio, más bien del 84 al 91- y echa de menos que algo tan importante como las declaraciones censales y el N.I.F., que sin duda le afectan, se haya desplazado a las D.A. quinta y sexta.

⁴⁷ MENENDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 203.

instrumentos legales que aseguren el cumplimiento de las normas como de los actos de la Administración, también de la tributaria y de la aplicación de los tributos. Por razones sistemáticas, la doctrina⁴⁸ suele incluir en el bloque de normas favorables a los obligados tributarios la larga lista de derechos de los obligados tributarios que se encuentra en el artículo 34 de la LGT⁴⁹ y que pertenece al Título II de la norma. Ciertamente constituye, como ha sido calificado por PÉREZ ROYO, una suerte de “pórtico de la aplicación de los tributos”, pues muchos tienen carácter procedimental y sirven para definir algunos aspectos de la situación de las partes en los procedimientos tributarios. Entre estos derechos “tendientes a facilitar la tramitación de los de los procedimientos tributarios”⁵⁰, que se recogen en el artículo 34.1 de la LGT, se encontrarían:

- el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias [letra a)].

- el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte [letra e)] y la identidad de los funcionarios que lo tramitan [letra f)].

⁴⁸ Véase, por ejemplo, MENENDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 203 y PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, pp. 204 a 206.

⁴⁹ Pese a su amplitud, no se trata de una enumeración cerrada de derechos o *numerus clausus*. La propia norma se encarga de aclararlo al decir que constituyen derechos de los obligados tributarios “entre otros”, los que cita. La doctrina mayoritaria, por ejemplo, ha propugnado que existe un auténtico derecho de los obligados tributarios a solicitar y obtener el aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias, que no figura en la lista del artículo 34.1 de la LGT. Véase RAMOS PRIETO, J., “Aplazamientos y Fraccionamientos de pago”, en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016, pp. 130-131.

⁵⁰ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Los derechos del contribuyente en los procedimientos tributarios” en AA VV, *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000, p. 129, se refiere así a algunos de estos derechos, entonces recogidos en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

- el derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como el derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente [letra g)].

- el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó [letra h)].

- Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa [letra k)].

- el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución [letra l)].

- el derecho a ser oído en el trámite de audiencia [letra m)].

- el derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión [letra n)].

- el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la Ley [letra ñ)].

- el derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en diligencias extendidas en los procedimientos tributarios [letra q)].

- el derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando [letra r)].

- el derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de su puesta de manifiesto, o en cualquier momento en el procedimiento de apremio [letra s)].⁵¹

De esta lista de derechos del obligado tributario, ha escrito PÉREZ ROYO que es “amplia, heterogénea e inútil”. Lo de “amplia” no es discutible, a la vista está. El calificativo de “heterogénea” también puede, a nuestro juicio, compartirse: ciertamente hay derechos de gran importancia, como el derecho a ser oído antes de que recaiga resolución o el extenso derecho a formular alegaciones y aportar documentos durante la tramitación del procedimiento, como otros de menor entidad, como el derecho a utilizar lenguas cooficiales o a ser tratado con respeto y consideración. Lo que sorprende, al menos a primera vista, es que el autor la considere “i-nú-til” (sic); lo hace porque, en sus propias palabras, “se trata de derechos que caen por su propio peso, o se encuentran reconocidos, como es debido, en el marco de la regulación de cada

⁵¹ Otros derechos recogidos en el precepto tienen carácter material (como el derecho a obtener devoluciones derivadas de la normativa tributaria, el derecho a ser reembolsado del coste de los avales, el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales, o el derecho a formular quejas y sugerencias) y otros de carácter personal (derecho a utilizar lenguas cooficiales, derecho al carácter reservado de los datos, o el derecho a ser tratado con el debido respeto). En este sentido, puede verse FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “La relación jurídico-tributaria” en Varios autores. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid, 2014, p. 305.

procedimiento.”⁵² Con el respeto y consideración, que nos merece el citado a autor, y sin ánimo alguno de polemizar, desde nuestro modesto punto de vista quizás haya de convenirse que la enumeración puede resultar redundante en algunos de los derechos contemplados, no en todos, pero no puede decirse que sea superflua desde el punto de vista del ejercicio del derecho a la prueba y del más amplio derecho de defensa, que es lo que nos interesa aquí, sobre todo habida cuenta de los modos de actuación con los que se emplean muchas veces en la práctica algunos órganos de la AEAT. Esa lista de derechos acompaña siempre a todos los requerimientos que actúan, como veremos más adelante, como acto iniciador de los procedimientos de comprobación en vía de gestión tributaria, también se adjunta a la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, y si acompaña a estos actos administrativos es porque así lo establece precisamente la letra ñ) del artículo 34 de la LGT. En efecto, esta información sobre los derechos del contribuyente en el procedimiento, comprensiva de la lista completa, está prevista para la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada (artículo 137.2 de la LGT) y también para la comunicación de inicio del procedimiento inspector (artículo 147.2 de la LGT), pero no para el procedimiento de verificación de datos, salvo por lo dispuesto en el artículo 34 letra ñ), que evidentemente le afecta. Pues bien, pese a ello, muchas veces precisamente esos derechos son, digamos, obviados por esos mismos órganos actuantes que, por ejemplo, requieren documentación que debiera obrar en su poder o someten al obligado tributario a peticiones de datos

⁵² PÉREZ ROYO, F.: “Derecho Financiero y Tributario ...”, *op. cit.* p. 206. Llega a decir este autor que “Da la impresión como de que se hubieran traspapelado los borradores de los redactores del Proyecto con los de las cartas que envía el Ministerio a los contribuyentes”. Sin embargo, la Exposición de Motivos de la LGT deja bien claro que se trata de una inclusión plenamente consciente: “La sección 4.ª reproduce la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, e incorpora al mismo nuevos derechos como el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la comunidad autónoma, el derecho a formular quejas y sugerencias, el derecho a que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente.”

o justificación de extremos de hecho, esto es a requerimiento de prueba, verdaderamente gravosas (*ad exemplum*, escaneo masivo miles de documentos, exigencia de presentación de libros registros fiscales en hojas de cálculo verdaderamente complejas, incluso imponiendo determinados formatos electrónicos...). Que esos derechos estén establecidos dispersos en otras normas no hace necesariamente inútil una norma específica y recapitulativa que pueda esgrimirse por el contribuyente para recordarle a la Administración el derecho que debe respetar cuando sea necesario; baste, por ejemplo, recordar las abundantísimas anulaciones de liquidaciones que han resuelto los TEAR por no respetar el alcance de las actuaciones notificado al obligado tributario (derecho recogido en la letra ñ) del artículo 34.1 de la LGT).⁵³

⁵³ En este sentido, puede verse GOMEZ TABOADA, J. “Constitución y fiscalidad: algunas luces, bastantes sombras” en *Notario del Siglo XXI*, enero-febrero 2019, núm. 83. Edición digital: <http://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-82/9028-constitucion-y-fiscalidad-algunas-luces-bastantes-sombras>. En palabras del autor, “Con todo, si me apuran, lo más grave no es lo ya apuntado -que basta y sobra- sino la generalizada sensación de indefensión. Porque, siendo cierto que todo contribuyente tiene derecho a cuestionar las actuaciones de la Administración, no lo es menos que esas vías de defensa son lentas -lo que, ya per se, minimiza su efectividad- y, además, no baratas. Así queda en cuestión el sistema de contrapesos necesario en todo Estado de Derecho que se precie. Es más: incluso cuando el resultado final es favorable al contribuyente (lo que sucede en no menos del 50% de los pleitos), ni éste se ve resarcido en la totalidad del perjuicio sufrido (pensemos, por ejemplo, en el daño reputacional), ni -en el lado de la Administración- nadie se siente concernido como para asumir responsabilidad alguna...” Y es que, ciertamente, basta consultar la Memoria del TEAC de 2018 para darse cuenta del altísimo número de resoluciones en las que los propios TEAR, TEAL y TEAC dan la razón al contribuyente, concretamente en esa memoria publicada, concretamente en su página 20, se deja constancia de que de 193.896 reclamaciones resueltas de todos los conceptos en 2018, con fallo estimatorio o desestimatorio, en el 45,39 % de los casos se dio la razón al reclamante pero dado que esta estadística recoge materia económico administrativa que no es tributaria, resulta altamente significativo extraer los números que corresponden a las grandes figuras impositivas, donde encontramos que se supera ampliamente el 50 % de estimaciones en casi todas:

Concepto	Resueltas	Estimadas	Desestimadas	Otros	% Estimaciones
IRPF	56.900	29.817	22.222	4.861	57,30
I. Patrimonio	322	153	147	22	51,00
I. Sociedades	9.175	4.039	4.498	638	47,31
I. Sucesiones	10.870	7.151	3.100	619	69,76
ITPAJD	24.766	16.555	6.434	1.777	72,01
IVA	21.847	11.962	8.228	1.557	58,96

1.1.4 Las actuaciones y el procedimiento de gestión tributaria en la LGT

La actual LGT ofrece un concepto de gestión basado en una serie de funciones administrativas que la integran⁵⁴, tal y como quedan definidas en el artículo 117 que, bajo la rúbrica “La gestión tributaria”, inaugura el citado Capítulo III, a cuyo tenor:

“1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

f) La realización de actuaciones de verificación de datos.

g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.

Porcentaje de fallos favorables al contribuyente que puede resultar escandaloso si sumamos aquellos casos en los que los Tribunales de Justicia estiman las demandas de los obligados tributarios. Fuente: *Memoria 2018 de los Tribunales Económico-Administrativos*, disponible en https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEMORIA_TEA-2018.pdf

⁵⁴ Lo cual había sido ampliamente demandado por la doctrina, basta remitirnos a la evolución histórica del concepto y funciones de gestión tributaria, que antes hemos resumido.

- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
 - i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
 - j) La emisión de certificados tributarios.
 - k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
 - l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
 - m) La información y asistencia tributaria.
 - n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.
2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo.”

El Consejo de Estado al dictaminar sobre el anteproyecto de la LGT⁵⁵ y examinar este artículo -que era sustancialmente igual en la versión de dicho anteproyecto a la definitiva de la LGT, salvo por el orden de las funciones que se enuncian-, objetó que el mismo adolecía de un cierto desenfoque y de exceso reglamentista. De desenfoque, en opinión del Consejo de Estado, “porque la ley no tiene por qué definir en qué “consiste” la gestión tributaria”. A su juicio, lo que la norma debe es atribuir la potestad para desarrollar las funciones de gestión. El exceso reglamentario se observa, según el Consejo de Estado, porque la ley no debe descender a tanto detalle sino remitirse al reglamento. De otro lado, criticaba el Consejo de Estado que la relación de funciones aparecía poco ordenada. Es en esta última objeción, en la única que el legislador le haría caso.

⁵⁵ Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria, núm. 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, p. 71

Se veía con buenos ojos por parte del Consejo de Estado, que el concepto de gestión que ofreciera la nueva LGT, entonces en fase de anteproyecto, no coincidiera con el acuñado en la Ley de 1963 (artículo 90). La evolución experimentada en los cuarenta años transcurridos aconsejaba este cambio y el órgano consultivo lo compartía. Pero estimaba, y, en esto quizás no le faltase la razón, que ello debió llevar a una determinación más genérica del nuevo concepto de gestión, que vendría dado por “todas las actividades necesarias para la aplicación de los tributos que no se encuentran integradas en los procedimientos de inspección y recaudación”.⁵⁶ Es decir, que bastaría con definir el concepto con la cláusula de cierre que se contiene en la letra n) del precepto.

En opinión del Consejo de Estado, este artículo no tenía contenido normativo y era excesivamente reglamentario, lo que a su juicio podía poner en peligro en un futuro la necesaria estabilidad de la LGT cuando un cambio en la circunstancias obligase a introducir modificaciones en determinadas normas procedimentales, o en la organización interna de la administración.⁵⁷ Por ello, recomendó que tras la atribución de potestad para desarrollar procedimientos de gestión, concebida en los términos indicados, podría añadir la Ley de manera sucinta el núcleo esencial de esos procedimientos, sin caer en la relación pormenorizada y cerrando con una remisión al reglamento de gestión.

En definitiva, se venía a postular una definición del concepto de gestión tributaria en los términos en que lo hizo la primera Comisión del Instituto de Estudios Fiscales, como “aquella función administrativa dirigida a la aplicación de los tributos integrada por las actuaciones y procedimientos que no sean de inspección y recaudación y, en particular, la recepción y tramitación de

⁵⁶ El Consejo de Estado, Hacía suya aquí la definición de gestión tributaria recogida en el *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva ley general tributaria* emitido por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, creada por Resolución de la Secretaría de Hacienda de 1 de octubre de 2002, p. 46.

⁵⁷ Informe del Consejo de Estado pp. 22-23.

autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos con trascendencia tributaria, la iniciación y desarrollo de las actuaciones referidas a obligaciones formales de carácter general, la realización de las devoluciones previstas en las normas legales, el reconocimiento de la procedencia de los beneficios de carácter rogado, los procedimientos de gestión aduanera y la realización de actuaciones de comprobación limitada.”⁵⁸

También la doctrina ha criticado la definición de la gestión tributaria que se contiene en el artículo 117 de la vigente LGT, tachándola, si no de excesivamente reglamentaria, cuando menos de demasiado descriptiva, siendo preferible una definición más genérica en los términos antes expresados que recomendaba la primera Comisión, refrendados por el Consejo de Estado. Ello permitiría superar la heterogeneidad de las muy distintas actuaciones descritas en el ámbito de la gestión tributaria, y posibilitaría la subsistencia del precepto sin necesidad de modificaciones, aun cuando éstas se produjeran en las actuaciones y funciones que en el mismo se enumeran.⁵⁹ Por otro lado, también se ha dicho que la enumeración que se contiene en el artículo 117 de la LGT ni es completa, ni puede serlo, pues no se puede hablar de una lista cerrada habida cuenta de la heterogeneidad que caracteriza a estas funciones, que impide un tratamiento exhaustivo de las mismas, siendo prueba de ello la genérica remisión al reglamento de número 2 del precepto y, añadimos nosotros, la propia letra n) del número 1 mismo.⁶⁰

En definitiva, como ha puesto de manifiesto TEJERIZO LÓPEZ, la LGT vigente ha hecho un laborioso esfuerzo de descripción, que no de definición, de

⁵⁸ Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión). IEF. Madrid, marzo de 2001, p. 159.

⁵⁹ Véase CLEMENTE CLEMENTE, V., *op. cit.*, p. 576

⁶⁰ COTO DEL VALLE, C., “Comentario a los artículos 117 a 140”, en AAVV, Comentarios a la Ley General Tributaria, Vol. I, Coord. J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, p. 874.

lo que debe entenderse por gestión tributaria, lo cual se pone de manifiesto cuando se termina reconociendo que en realidad consiste en la “realización de las (...) actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación”.⁶¹ Esta definición residual del concepto de gestión, puede dar lugar a problemas porque, como ha escrito BERTRÁN GIRÓN, “Gestión no equivale a lo que no es Inspección ni Recaudación. Debido a la configuración de estos órganos que hace la ley, y a pesar de las demandas de la doctrina, una vez más, estos dos órganos coinciden en que se les atribuyan las mismas funciones. Sin perjuicio del estudio detallado (...) podemos afirmar que tanto Gestión e Inspección coinciden en la asignación funcional realizada por la LGT en relación a los procedimientos de verificación, comprobación abreviada y comprobación de valores.”⁶² Por eso, a nuestro juicio, y aunque a efectos prácticos no creemos que se vayan a presentar problemas, sí hubiera sido deseable abordar la definición conforme proponía la primera Comisión del IEF.

Por otra parte, lo que la Ley llama funciones no son más que actuaciones administrativas con fines concretos, a las que sólo en un sentido amplio puede asignarse un procedimiento individualizado y distinto. Aunque es cierto que esta actuaciones deben instrumentarse a través de una secuencia de actos administrativos dictados con intervención de los obligados tributarios, es decir, a través de un procedimiento.⁶³ La Administración tributaria actúa por medio de procedimientos, lo que es expresión por un lado, de la eficacia administrativa y por otro, de los principios de igualdad y seguridad jurídica. Los procedimientos

⁶¹ Véase TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J (Dir.) La reforma de la Ley General Tributaria. Madrid. Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, 2005, pp. 187-188.

⁶² BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.* p. 190.

⁶³ Véase CAYÓN GALIARDO, A. “Ante la diversidad de procedimientos de gestión tributaria”, Revista Técnica Tributaria núm. 78, julio-septiembre 2007, AEDAF, p. 14.

no son sólo una guía necesaria con la que debe discurrir el actuar de la Administración, son también una garantía para los obligados tributarios. El carácter reglado de las facultades administrativas es una imposición y consecuencia lógica de los principios de seguridad jurídica y de legalidad.⁶⁴ Y en este sentido, la Administración tributaria a la hora de exigir los correspondientes tributos, debe seguir una serie de procedimientos establecidos en la Ley. Por tanto, las facultades de gestión tributaria, que antes hemos estudiado, se ejercen a través del procedimiento de gestión tributaria; procedimiento que no es único, sino múltiple, porque así lo ha querido el legislador (artículo 123 de la LGT). Un procedimiento que ha sido considerado como “procedimiento de procedimientos”⁶⁵ o como “proceso”⁶⁶ o “conjunto de procedimientos”⁶⁷. De todas formas, conviene aclarar que las funciones de gestión tributaria son generalmente desempeñadas en el ámbito de la Administración del Estado por órganos dependientes del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁶⁸. No obstante, como antes se ha apuntado,

⁶⁴ Cfr. RUIZ GARIJO, M., “La gestión tributaria”, *op. cit.* p. 445

⁶⁵ La expresión, como se ha apuntado anteriormente, fue acuñada por BERLIRI atendiendo al carácter complejo de la estructura del procedimiento de gestión tributaria. PALAO TABOADA, C. “Naturaleza y estructura...”, *op. cit.* p. 51.

⁶⁶ MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ llamaron “proceso tributario” a lo que la LGT de 1963 llamaba “procedimiento de gestión tributaria”. En opinión de los autores, “el proceso, como una suma de procedimientos enlazados entre sí, es una construcción más amplia y abierta que la simple del procedimiento de gestión, ya que no hay un solo procedimiento de gestión, sino varios, todos con la misma finalidad. El concepto de procedimiento es excesiva y exclusivamente formalista y adjetivo, mientras que el proceso admite ideas de ejercicio de facultades, de surgimiento de derechos y deberes, en que la nota formal es sólo una más.” Véase MANTERO SÁENZ A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, Madrid, 1990, p. 2.

⁶⁷ MANTERO SÁENZ, A., *Procedimientos de la Inspección Tributaria*, Escuela de Hacienda Pública, MEH, Madrid, 1987, p. 12.

⁶⁸ La organización de la Gestión Tributaria está establecida principalmente por la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria (BOE 02/03/2004). La principal novedad que introdujo esta Resolución fue el proceso de “regionalización” de los servicios. Ha supuesto la desaparición del ámbito de competencias territorial provincial y local, sustituyéndolo por un teórico ámbito regional. Así los órganos de gestión en las Dependencias Provinciales y Administraciones superan la limitación

hay funciones que, aunque en el artículo 117 de la LGT se encuadran como propias de la gestión tributaria, son también desarrolladas por los órganos de Inspección. Sucede así, por ejemplo, con la comprobación limitada, que puede ser desarrollada tanto por órganos de Gestión, como por órganos de Inspección (artículo 141 letra h) de la LGT). Lo mismo sucede con el procedimiento de comprobación de valores, que, como subprocedimiento, se suele plantear dentro de un procedimiento principal, que puede ser de gestión o de inspección.

La LGT en el artículo 123.1 enumera cinco procedimientos que corresponden a otras tantas funciones de las catorce enumeradas en el artículo 117.1 y remite al desarrollo reglamentario la regulación de otros procedimientos de gestión en el número 2 del precepto:

“1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

- a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- b) El procedimiento iniciado mediante declaración.
- c) El procedimiento de verificación de datos.
- d) El procedimiento de comprobación de valores.
- e) El procedimiento de comprobación limitada.”

Por su parte, el reglamento, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los

geográfica de dichas competencias para adquirirlas en todo el ámbito de la Delegación Especial. La “regionalización” de las competencias se ha ido progresivamente implantando, hasta el punto de ser una realidad que, en nuestros días, está teniendo consecuencias no deseables en el desarrollo de algunos procedimientos, como tendremos ocasión de ver, especialmente en los procedimientos de comprobación, donde se está imposibilitando, en detrimento de las garantías del procedimiento, el debido acceso del ciudadano al expediente y al funcionario que lo tramita.

procedimientos de aplicación de los tributos, en adelante RGGIAT, ha procedido a la regulación separada de otros procedimientos en el Capítulo II de su Título IV, dedicado a las “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”: Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución; Procedimiento de ejecución de devoluciones; Procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado; Procedimiento del sistema de cuenta corriente tributaria; Procedimiento de comprobación censal; Procedimiento de revocación del NIF; Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal; Actuaciones de control de presentación de declaraciones y Actuaciones de control de otras obligaciones formales.

La doctrina ha criticado la existencia de tantos procedimientos estructuralmente muy parecidos. Así, CAYÓN GALIARDO, pese a reconocer que son resultado también del objetivo codificador que ambas disposiciones tienen, tras preguntarse si existían realmente diferencias sustantivas entre actuaciones de comprobación del domicilio fiscal y las que persiguen verificar datos, o comprobar la situación censal de un contribuyente, observa que aunque “a meros efectos clasificatorios podamos situar unos en estrecha relación con la potestad liquidadora, pues es previsible que estos procedimientos puedan finalizar con una liquidación tributaria, mientras que otros no concluirán con un acto de esta naturaleza pues sólo se relacionan con obligaciones formales, hubiera bastado con agruparlos en distintas categorías haciendo un esfuerzo de sistematización.” Concluye en este sentido el autor que “si estructuralmente los procedimientos han de ser similares, su regulación hubiera podido prescindir de tantas reiteraciones ya que muchos de los matices que encontramos en ellos no tienen otra explicación que la finalidad concreta que se persigue en cada uno, pues coinciden prácticamente en todo lo demás.”⁶⁹

⁶⁹ CAYÓN GALIARDO, A. “Ante la diversidad...” *op. cit.* p. 14.

Llegados a este punto de la exposición, una vez fijado el ámbito de lo que debemos entender por gestión tributaria y por procedimientos de gestión tributaria, es hora de que empecemos a ocuparnos del verdadero objeto de nuestra investigación, el análisis de la prueba en estos procedimientos.

1.2 Una pregunta clásica: ¿puede hablarse de actividad probatoria en los procedimientos tributarios?

La pregunta con la que abrimos este apartado viene a ser tan clásica⁷⁰, en los estudios que abordan la problemática de la prueba en Derecho tributario como, desde nuestro punto de vista, poco relevante a efectos prácticos y casi diríamos que sorprendente, si se hiciera a cualquier profesional de la asesoría fiscal en nuestro tiempo, ya que no nos cabe duda de que, en los distintos procedimientos tributarios, en la práctica se coloca al contribuyente ante la tesitura de probar.

Así, no es nada infrecuente que el obligado tributario deba probar la realidad material de cuanto le favorece (gastos deducibles, deducciones sobre la cuota, créditos fiscales, etc.). Otras veces se verá impelido a contrarrestar con algo más que su simple negación las “imputaciones” de rentas de muy diversas fuentes, no siempre fiables, ni contrastadas,⁷¹ de las que dispone la AEAT. Se

⁷⁰ Como acertadamente apuntó CANO GARCIA, cualquier estudio que verse sobre la prueba debe iniciarse con una mención a la existencia de una controversia en torno a la existencia o no de una verdadera actividad de prueba en el procedimiento de gestión tributaria (entendido en sentido amplio, comprensivo de los diversos procedimientos de gestión y liquidación de los tributos, así como de inspección e incluso de recaudación). CANO GARCÍA, J., “La actividad probatoria en el procedimiento económico-administrativo”, *Crónica Tributaria* núm. 79, 1996, p. 24.

⁷¹ Nos hemos encontrado, por ejemplo, con requerimientos dentro de un procedimiento de comprobación limitada en los que se pone al contribuyente ante la tesitura de que “aclare dichas discrepancias y aporte los documentos que estime oportunos para acreditar sus manifestaciones” porque el volumen de operaciones declarado por una entidad bancaria a través del SII (Suministro Inmediato de Información de IVA) y del modelo 190 (resumen anual de retenciones) -de cuyas

verá obligado a demostrar, en suma, cuanto alega en defensa de sus derechos e intereses legítimos en los variados procedimientos en los que se materializa la actividad de gestión tributaria. Y es que, como han hecho notar GARCIA DE ENTERRIA y FERNÁNDEZ, el problema de la prueba es una cuestión central en todo procedimiento, cualquiera que sea su clase⁷².

La doctrina de la prueba se ha formado especialmente en el seno del Derecho procesal, por eso se ha considerado necesario determinar si la noción de prueba elaborada por esa rama del Derecho, resulta trasladable al procedimiento tributario. Acudiendo a esta doctrina, podemos encontrar una definición funcional del concepto de prueba como “aquella actividad procesal encaminada a producir en el juez el convencimiento de la verdad o no verdad de una alegación de hecho; o bien, a fijar los hechos necesitados de prueba como dados, independientemente de ese convencimiento, en virtud de unas reglas de valoración legal. En este último caso hablamos de *prueba legal* en oposición a *prueba libre*.”⁷³

Y, desde este punto de partida, la doctrina, esta vez tributarista, se ha cuestionado si en los procedimientos tributarios se puede hablar de prueba en sentido estricto, bien entendido que, si la respuesta fuera negativa, se debería

fuentes, por cierto, resultaban dos cantidades absolutamente dispares- era, a su vez, diferente al volumen de facturación declarado por el contribuyente a efectos del IVA con respecto a dicha entidad bancaria, que resultaba de su Libro de facturas expedidas previamente requerido y aportado. Fuente: Requerimiento de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Huelva de 23/10/2019.

⁷² Véase GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ, T. *Curso de Derecho Administrativo, Volumen II*. Civitas, Madrid, 1993, p. 485.

⁷³ GOMEZ ORBANEJA, E., *Derecho Procesal Civil*, Vol. I, 8ª ed., nueva tirada. Madrid: [s.n.], 1979, p. 286. En el mismo sentido, MONTERO AROCA la define como aquella actividad que tiende “bien a alcanzar el convencimiento psicológico del juzgador sobre la existencia o inexistencia de los datos que han sido aportados al proceso, bien a fijarlos conforme a una norma legal” (MONTERO AROCA, J., coaut., *Derecho jurisdiccional II, Proceso Civil*, 26ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 216).

examinar qué naturaleza tienen una serie actuaciones que, aunque calificadas como actuaciones de prueba, no encajarían en la noción de prueba que pueda existir en el Derecho procesal.⁷⁴

Existe unanimidad en la doctrina en aceptar la existencia de prueba en los procedimientos de resolución de reclamaciones, sin embargo, no ha ocurrido lo mismo en cuanto a la admisión de la actividad probatoria en el llamado procedimiento de gestión tributaria, entendido éste en sentido amplio, que hoy identificamos con procedimiento de aplicación de los tributos. La remisión que tanto el artículo 115 de la LGT de 1963, como el artículo 106 de la vigente LGT de 2003 efectúan, en cuanto a la regulación jurídica de la prueba en los procedimientos tributarios, a la Ley de Enjuiciamiento Civil y al CC, en definitiva, al Derecho civil, de carácter privado, ha provocado muchas discusiones y distintos posicionamientos sobre la existencia de una prueba en sentido estricto en el ámbito tributario.⁷⁵

Básicamente existen al respecto las dos posturas doctrinales contrapuestas que resumiremos a continuación.

1.2.1 Posiciones doctrinales que niegan la existencia de prueba en los procedimientos tributarios

Para un sector de la doctrina, partiendo de que es necesario el conocimiento de determinados hechos en las actividades jurídicas que tienen lugar fuera del proceso, hay que diferenciar esa actuación, dirigida al

⁷⁴ PÉREZ ARRAIZ, J., La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006, p. 35.

⁷⁵ *Ibídem*, p. 36.

conocimiento de los hechos, que denominan actividad de comprobación, reservando el término prueba para cuando esta actividad se desarrolla dentro del proceso. Para esta corriente doctrinal, en la que destaca PALAO TABOADA, resulta claro que “la Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que *comprueba* (*¡acerta!*) que se han dado los presupuestos que la legitiman (...) Serán después los órganos jurisdiccionales, administrativos o contenciosos, los que verifiquen *a posteriori* la corrección de la comprobación realizada por la Administración, y en esta instancia es donde tanto Administración como administrados o contribuyentes deben probar, aquí sí, sus alegaciones en favor y en contra de la legitimidad o ilegitimidad de la actuación administrativa.”⁷⁶

Para PALAO TABOADA, el error capital del que dimanaban otros muchos, ha sido concebir el procedimiento y acto de liquidación como algo sustancialmente distinto de cualesquiera otros procedimientos administrativos y, en consecuencia, olvidar que la naturaleza de la actividad que lleva a cabo la Administración en este campo no es en el fondo diversa de la que realiza en otros sectores de la actividad administrativa. Esto habría conducido a acentuar el paralelismo entre el procedimiento de aplicación de los tributos y el proceso jurisdiccional y a concebir la actividad administrativa de liquidación exclusivamente como una actividad probatoria. Partiendo de esta concepción, se ha tratado de explicar como medios o actividades de prueba todos los que se

⁷⁶ PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura ...”, *op. cit.*, p. 22. La expresión “*accerta*” del verbo italiano *accertare* significa asegurar, pero también averiguar, comprobar. Anota PÉREZ ARRAIZ que, en sentido jurídico, no sólo significa afirmar o constatar una cosa, sino que implica la consecuencia jurídica que la norma prevé para la realización de dicho acto. El *accertamento* no tiene un carácter constitutivo sino declarativo de un estado jurídico ya existente, constata el hecho previsto en la norma, así como las previsiones jurídicas recogidas de la misma. PÉREZ ARRAIZ, *op. cit.* p. 40, citando a PUGLIESE, M., *La prueba en el Proceso Tributario*, Editorial IUS, México, 1949, p. 3. El propio PALAO, en la citada obra, consciente de lo anterior, precisa que es inadmisibles traducir *accertamento* por liquidación, pero dado que el término se aplica en italiano a la parte del procedimiento que termina con esta, opta por traducirlo por “comprobación”. Cfr. PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura ...”, *op. cit.* p. 48.

realizan en el curso del procedimiento de liquidación, con resultados totalmente insatisfactorios, en opinión del autor, pues, por un lado, la doctrina ha tenido que reconocer las profundas diferencias que median entre los actos del procedimiento de gestión y los medios de prueba con los que podían *prima facie* asimilarse -por ejemplo, la declaración tributaria o las actas firmadas en conformidad con la confesión- y, por otro lado, no ha ofrecido tesis alternativas convincentes. De esta concesión criticada, hacía partícipe a la regulación de la prueba en la LGT de 1963, extendiendo su crítica al artículo 114.1 de dicha Ley que, al regular la carga de la prueba, lo hacía de manera común para los procedimientos de gestión y de resolución de reclamaciones, “como si el planteamiento de este problema pudiera ser el mismo un procedimiento netamente administrativo y en uno, con los matices que se quieran, jurisdiccional.”⁷⁷

Pese a todo ello, tiene que admitir el autor que podría objetarse que la actividad que él ha llamado de comprobación no se diferencia en esencia de la prueba, pues tanto el juez como la Administración, en definitiva, lo que hacen es fijar unos hechos para después aplicarles unas normas jurídicas. Admitiendo el autor que tal observación no sería desdeñable, y que un estudio riguroso de analogías y diferencias, sobre todo en los procesos inquisitivos, ofrecería un gran interés teórico y práctico, entiende que no son aplicables al procedimiento administrativo, y, por tanto, tampoco al procedimiento de liquidación, las reglas de la carga de la prueba, es decir, la regla cuya finalidad es permitir la decisión en caso de duda del juzgador, que, por consiguiente, sólo adquieren un significado técnico en las situaciones en las que rige la prohibición del *non liquet*, o sea, en el proceso.⁷⁸

⁷⁷ *Ibíd*em, pp. 20 a 22.

⁷⁸ *Ibíd*em, pp. 22 a 23.

En resumen, en opinión de PALAO TABOADA, “la Administración puede utilizar con ocasión de la comprobación de los presupuestos de la legitimidad de sus actos, medios de prueba semejantes a los procesales, pues tales medios son comunes a cualquier actividad del conocimiento humano, pero los principios jurídicos por los que se rige esta 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.”⁷⁹

Esta tesis es compartida por buena parte de la doctrina, para la que no parece comparable la actividad que se lleva a cabo en un procedimiento judicial donde el órgano decisorio es independiente frente a las partes con la actividad instructora que lleva a cabo la Administración en los procedimientos tributarios de la Administración de ciertamente es juez y parte.⁸⁰ En este sentido, se ha puesto el énfasis en que, para que pueda hablarse de actividad probatoria, es requisito mínimo e imprescindible que la misma se desarrolle ante un tercero imparcial. En esta línea, cabe citar a SIMÓN ACOSTA, quien ha puesto de relieve que la prueba es “un instituto típico del proceso que incluso puede producirse, en un concepto amplio de la misma, dentro de las reclamaciones y recursos administrativos. Requisito mínimo de la prueba es la alteridad entre el que la propone y quien la valora. Probar demostrar a otro la conformidad con la realidad de una afirmación sobre un hecho o cosa. La Administración no puede probarse a sí misma, sino que verifica y comprueba cual es la realidad y si las declaraciones del contribuyente o sujeto pasivo se ajustan a ella ...”⁸¹

⁷⁹ *Ibíd*em, pp. 23 y 24.

⁸⁰ Véase PALAO TABOADA C., “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (artículo 114)” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda*, Vol. II, IEF, Madrid, 1991, p. 1449.

⁸¹ SIMÓN ACOSTA, E., “Recensión al libro de Perezagua Clamagirand: La Prueba en el Derecho Tributario”, IEF, Madrid, 1975, *Hacienda Pública Española*, núm. 44, 1977, p. 322, citado por PITA GRANDAL, A.M., en “La prueba...”, *op. cit.*, p. 31.

Siguiendo esta misma línea, se ha señalado que el procedimiento de gestión tributaria no puede concebirse como algo distinto a otros procedimientos administrativos, y que la Administración no ha de probar ante sí misma la realización del hecho imponible, ni la existencia y cuantía de la obligación, sino que simplemente tiene que comprobar la existencia de los presupuestos fácticos de la imposición, tanto de aquellos normalmente constitutivos de su derecho, como de los que resulten favorables para el particular.⁸²

Resumiendo, podemos concluir con PITA GRANDAL que “ los pilares en que se apoya la negación de la prueba en el procedimiento de gestión son los siguientes: en primer lugar, la idea de que la prueba es un instituto típico del proceso, que no tiene cabida en los procedimientos que se desarrollan al margen del mismo; en segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, que no son aplicables las reglas de la carga de la prueba, ya que sólo tiene un significado técnico en el proceso y, finalmente, también en consecuencia con lo primero, que el requisito mínimo de la prueba es la alteridad entre el que la propone y quien la valora.⁸³

1.2.2 Posiciones doctrinales favorables a la existencia de prueba en los procedimientos tributarios

Debemos partir del hecho de que el más firme defensor de la tesis negacionista de la prueba, como hemos visto anteriormente, ha tenido que admitir que la actividad de comprobación no se diferencia en esencia de la prueba, pues tanto el juez como la Administración, en definitiva, lo que hacen es

⁸² Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en derecho tributario”, *Crónica tributaria* núm. 61, 1992, p. 28.

⁸³ PITA GRANDAL, A.M., en “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 32.

fijar unos hechos para después aplicarles unas normas jurídicas.⁸⁴ Con ello, está reconociendo de alguna manera, “que la teoría de la prueba puede tener relevancia fuera del proceso”⁸⁵ judicial. Por muchos esfuerzos que se hagan para sostener la tesis de la inexistencia de verdadera actividad probatoria en los procedimientos tributarios, la postura de la propia LGT es clara en cuanto efectúa una remisión en esta materia al Derecho civil y al Derecho procesal, estableciendo normas tanto en los criterios a seguir en la aplicación de los tributos (artículos 105 a 108 de la LGT), como en la revisión en vía administrativa (artículo 214 de la LGT).⁸⁶

MARÍN-BARNUEVO FABO, admitiendo que realmente no interviene órgano jurisdiccional en el procedimiento de aplicación de los tributos, ha destacado que a la hora de considerar una determinada actividad como probatoria debería primar el criterio funcional sobre criterio orgánico, no pudiéndose rechazar el carácter probatorio determinada arte actividad porque no se realice delante de un juez o tribunal.⁸⁷

Para este autor, “aunque orgánicamente debe reconocerse que se trata de una sola persona, desde el punto de vista funcional es posible efectuar un desdoblamiento de la actividad realizada por la Administración que permite afirmar que *la Administración sí puede probarse algo a sí misma*, en tanto que tiene encomendada la función de recabar las pruebas de los hechos que

⁸⁴ Véase PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura...”, *op. cit.*, pp. 22 a 23.

⁸⁵ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...” *op. cit.* p. 35.

⁸⁶ PÉREZ ARRAIZ, “La prueba...”, *op. cit.* p. 42.

⁸⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. “La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero CIVITAS*, núm. 94, abril/junio 1997, p. 187. También publicado con el mismo título en *Foro Jurídico*, nº 2, PUCP, 2003, pp. 199-205. Disponible online: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/> Citamos esta publicación en este trabajo siguiendo su publicación original.

fundamentan su pretensión y también la de enjuiciar *objetivamente* su aptitud en orden a considerar suficientemente acreditados tales hechos.”⁸⁸

Pero es que desde el punto de vista del análisis de la aplicación del artículo 24 de la Constitución⁸⁹ a las normas que regulan la aplicación de los tributos, el Profesor GARCÍA AÑOVEROS responde de una manera categóricamente afirmativa, pues partiendo de la técnica jurídica que subyace en el establecimiento y configuración de los tributos señala que “la Administración no puede ejercer sus pretensiones tributarias más que mediante los procedimientos establecidos en las leyes; producida una discrepancia entre Administración y sujeto, ésta se resolverá, aun antes de que adquiera estado jurisdiccional, según un procedimiento en el que ese sujeto ejerce su derecho. Pues bien, no sólo en la fase jurisdiccional, sino en la fase administrativa, el sujeto, en cuanto ejerce derechos e intereses legítimos, habrá de utilizar medios de prueba. ¿Cuáles?, «los medios de prueba pertinentes para su defensa»”⁹⁰.

En esta misma línea, PÉREZ ARRAEZ cree que “este precepto [el artículo 24 CE] tiene perfecta aplicación en el ámbito tributario, dado que en las normas tributarias se definen derechos y obligaciones para la Administración y los obligados tributarios, y es que frente al obligación de pagar está el derecho a no pagar más de lo establecido por la ley. Puede ocurrir que las pretensiones de la

⁸⁸ MARÍN BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga...”, *op. cit.*, pp. 188-189. Confiesa en autor en nota 15, a pie de página, que con estas consideraciones “pretendemos rebatir la afirmación de SIMÓN AGOSTA, E. Recensión... *Op. Cit.* p. 323, de que «la Administración no puede probarse a sí misma, sino que verifica, comprueba cuál es la realidad y si las declaraciones del contribuyente o sujeto pasivo se ajustan a ella»”

⁸⁹ Especialmente su número 2, “Asimismo, todos tienen derecho a (...) utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa.”

⁹⁰ GARCIA AÑOVEROS, J., “Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario” en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, T.V., Civitas, Madrid, 1991, pp. 4030-4031. Este razonamiento ha sido calificado, en opinión que compartimos plenamente, de “impecable y dotado de una lógica inatacable” por PITA GRANDAL, A.M., “La prueba...”, *op. cit.*, p. 32.

Administración excedan de lo establecido en la ley, en cuyo caso las personas que se crean afectadas por este exceso tendrán derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales, a que se hace referencia el artículo 24.1 de la Constitución. Dicho esto, habría igualmente que tener en cuenta que la Administración, a la hora de ejercer sus pretensiones ha de seguir un procedimiento en el que se pueden producir discrepancias entre la Administración y el sujeto, el cual, sin esperar a la fase jurisdiccional, sino en la propia fase administrativa, tendrá derecho a defender sus intereses legítimos, para lo que pueda utilizar en su defensa los medios de prueba pertinentes, a los que hace referencia el artículo 24.2 de la Constitución”.⁹¹

Si el derecho constitucional a la prueba puede, pues, ejercitarse en los procedimientos de aplicación de los tributos⁹², resulta obvio que la prueba no es una cuestión de aplicación exclusiva del ejercicio de derechos en el ámbito jurisdiccional. Por eso se ha dicho que si, por el hecho de que no exista juez, se niega la existencia de actividad probatoria en el procedimiento de comprobación, sería como negar toda la actividad que se desarrolla en la comprobación y reducirla a una mera negociación, estando el objeto de la actividad comprobadora fuera del comercio.⁹³

⁹¹ PÉREZ ARRAEZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 45.

⁹² “De tal modo que actualmente queda fuera de toda discusión que la utilización de los medios de prueba pertinentes se erige en un derecho fundamental en cualquier tipo de procedimiento, derecho que consiste básicamente en que las pruebas propuestas sean admitidas y practicadas debidamente.” MAGRANER MORENO, F.J., “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, *Revista Boliviana de Derecho* N° 24, julio 2017, pp. 226-261.

⁹³ Véase MANTERO SÁENZ, A., “El acta con prueba preconstituida”, *Hacienda Pública Española*, núm. 48, 1977, p. 210. En el mismo sentido, pero más gráficamente, el mismo autor ha sostenido que negar que en el procedimiento de comprobación existe una actividad probatoria, aunque no haya juez, supone negar la actividad total que se desarrolla en la comprobación “y convertirla en un trato ferial, más o menos solemne, que es lo que se pretende cuando concienzudamente se niega la utilización de medios de prueba, sean indirectos o no, en el proceso tributario. No puede calificarse peor a la actividad comprobadora cuando se la reduce a tratos preliminares de un negocio -la liquidación derivada del acta- cuyo objeto no está en el comercio de los hombres.”

Y es que, si las reflexiones de nuestra mejor doctrina sobre el derecho constitucional a la prueba nos llevan a concluir la existencia de verdadera prueba, con los matices que se quieran, dentro del procedimiento de aplicación de los tributos, razones de orden práctico llevan a sostener lo mismo. Así, MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ se muestran rotundos cuando afirman que “el contenido de toda actividad que se desarrolla dentro del procedimiento de comprobación se refiere a la prueba de unos hechos, que se trata de una actividad probatoria y que ella es similar a la que se produce en el procedimiento judicial”; y sin querer entrar en la antigua polémica doctrinal, mantienen su criterio de que la fase de comprobación tiene por finalidad fijar unos hechos a través de la prueba de lo mismos. En este sentido, afirman lo siguiente: “El procedimiento de comprobación es el ciclo del proceso tributario destinado a fijar la verdad de los hechos, tanto de la realización del hecho imponible como de los que integran esa magnitud que se llama base imponible. Se trata de un problema fáctico, y como tal hay que contemplarlo. Pero hay que encuadrarlo dentro de una actividad probatoria, sea del sujeto pasivo, sea de la Administración. Vamos a prescindir de que la práctica inspectora nos dice que es así y que en la fase de comprobación se realizan y se crean prueba, sean del tipo que sean, y veamos qué inconvenientes hay para no admitirlo. Se nos puede decir que la actividad probatoria es una actuación jurisdiccional: no hay prueba sin Juez. Estimamos que no: la esencia jurídica y la función técnica de la prueba se dan en cualquier actividad humana, en cualquier proceso, en cualquier procedimiento. La prueba es de Derecho material y de Derecho procesal, adquiriendo importancia en éste, en tanto en cuanto existe un litigio. La incertidumbre que debe desaparecer en el proceso tributario es una incertidumbre *litigio nondum natus*, que puede convertirse, si no existe conformidad, en una incertidumbre *litigio natus*. Durante el procedimiento de

MANTERO SÁENZ A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., “Procedimiento en la Inspección...”, *op. cit.*, p. 550

comprobación se tiende, a la vez, a crear pruebas que impidan el litigio y a que sirvan dentro de él, si se produce. Hay un derecho probatorio en el proceso tributario, no ya porque la Ley General Tributaria incluya la prueba dentro del procedimiento de gestión, como la Ley de Procedimiento Administrativo en el general, sino porque la práctica nos dice que es así ...”⁹⁴

Para otros autores, es preciso partir de una visión amplia y extrajudicial de concepto de prueba, que no limite la utilización de este término a la del Derecho Procesal, sino que lo entienda como un concepto inherente a la ciencia extrajurídica con características, en este caso, propias y específicas del ámbito tributario.⁹⁵ Desde esta línea de interpretación, ROMERO PLAZA ha argumentado que “si concebimos el concepto “prueba” como un concepto no estrictamente jurídico, sino como una actividad humana, o como mejor se ha dicho, anclada en la naturaleza humana y por tanto, común a todas las actividades y no sólo centrada o referida al ámbito jurídico ; y si, además, para determinar dicho concepto no nos limitamos a observar el proceso, sino que buscamos su concepto en un sentido más genérico y en lo que podríamos decir la vida social, entonces podríamos buscar las variaciones que el concepto genérico de “prueba” tiene cuando es calificada como “jurídica”. Dicho de otra manera, si buscamos el concepto de prueba dentro del ámbito procesal,

⁹⁴ MANTERO SÁENZ A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., “Procedimiento en la Inspección ...”, *op. cit.*, pp. 549-550. No podemos estar más de acuerdo con los autores, ambos procedentes de la Inspección tributaria, a la que profesionalmente nos hemos encontrado muchas veces en el otro lado de la mesa. Por eso, decíamos al principio de este apartado que la polémica doctrinal podía causar sorpresa, e incluso perplejidad, a cualquier profesional de la asesoría fiscal, normalmente encargado en nombre de su cliente de la parte activa de la prueba en los procedimientos de comprobación.

⁹⁵ SUBERBIOLA GARBIZU, I., “Aspectos problemáticos de la práctica de la prueba en el ámbito tributario”, en AA VV, *Conflictos actuales de derecho tributario: Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, coord. EVA MARIA CORDERO GONZÁLEZ; GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (Dir.), PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (Dir.), SESMA SÁNCHEZ, B. (Dir.), Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2017, p. 628.

podemos estar cometiendo el error de olvidar que este concepto no es propio ni exclusivo de la ciencia jurídica.”⁹⁶

Ciertamente, aunque no se pueda negar que en Derecho procesal es donde más se ha estudiado la prueba como elemento para fijar los hechos a los que debe aplicarse la norma, como ha escrito DURÁN-SINDREU, “afirmar que por el mero hecho de no existir proceso no puede hablarse propiamente de prueba o que la piedra de toque que va a servir para distinguir proceso y procedimiento es la actividad jurisdiccional y que de ella va a derivarse el hecho de que una institución sea considerada como procesal o administrativa requiere una profunda reflexión”⁹⁷.

La mejor doctrina procesalista no ha vinculado inexorablemente la existencia de prueba al proceso. Como ha puesto de relieve PITA GRANDAL, en las doctrinas del Derecho procesal y del Derecho civil, pese a que el análisis de la prueba se incardinan el estudio del proceso, se ha reconocido que fuera del mismo la prueba desempeña una importante función⁹⁸. Decía CARNELUTTI refiriéndose a la prueba que “se utiliza cada día en las más variadas contingencias de la vida. En particular, debemos servimos de ella cada día en la vida del Derecho. Basta observar que el Derecho actúa por medio de pretensiones que, aún antes o sin que nazca de ellas un litigio, exigen de continuo la verificación de su valor; después, cuando el conflicto degenera en litigio y para una composición de éste, se forma el proceso, también es necesario verificar la pretensión”.⁹⁹

⁹⁶ ROMERO PLAZA C., “Prueba y Tributos”, *op. cit.*, p. 35.

⁹⁷ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria, PPU, Barcelona, 1989, p. 77.

⁹⁸ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.* p. 34.

⁹⁹ CARNELUTTI, F., *Sistema de derecho procesal civil*, Vol. II, Niceto Alcalá Zamora y Castillo, y Santiago Sentís Melendo (trad.), Uteha, Buenos Aires, 1944, p. 399.

Por ello, a nuestro juicio no tiene mucho sentido, desde luego práctico ninguno¹⁰⁰, mantener la tesis negacionista de la existencia de actividad probatoria en los procedimientos de aplicación de los tributos, en base a una concepción procesalista de la misma. Como apunta DURÁN-SINDREU, admitiendo que la prueba procesal es un aspecto de la prueba en general, el hecho de que ésta haya adquirido su máxima plenitud en el ámbito del proceso no implica que sólo exista prueba en su presencia. Podrá decirse, “en todo caso, que en éste la prueba se rige por reglas que normalmente sólo adquieren su pleno significado en el seno del mismo. Pero tanta actividad probatoria habrá en un procedimiento administrativo como en un proceso; tanto en uno como en otro cabrá hablar, como veremos, de carga de la prueba”.¹⁰¹

En esta misma línea, siguiendo a ROMERO PLAZA, cuya opinión compartimos, la existencia de prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, “quedaría constatada si nos remitimos al concepto general de prueba, concepto que no sólo ha de buscarse el derecho procesal, sino que es un concepto propio de la ciencia extrajurídica y buscamos las características propias y específicas que adquiere dicho concepto al trasladarlo al ámbito tributario. Adquieren así pleno sentido los artículos 105 y siguientes de la Ley General Tributaria, preceptos que avalan la existencia de prueba en el ámbito tributario, no tratándose tan sólo de que la Administración pueda probar en un procedimiento revisor y ante el órgano judicial correspondiente, sino que en el propio procedimiento de gestión tributario quien haga valer sus derechos deberá

¹⁰⁰ Así también lo ha reconocido FALCÓN Y TELLA, para quien, aun admitiendo que la Administración no debe probar en sentido técnico, si lo debe hacer en la vía económico-administrativa y contencioso-administrativa. Por eso, a su juicio, a pesar de no estar técnicamente obligada en los procedimientos tributarios a probar los hechos en los que basa su derecho, es conveniente que lo haga, por la posibilidad de un control posterior, pero también en base al principio de legalidad. FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas...”, *op. cit.* pp. 28 y 29.

¹⁰¹ DURÁN-SINDREU, A., “Comprobación y prueba...”, *op. cit.* p. 79.

probar los hechos constitutivos del mismo tal como reconoce el artículo 105 de la LGT.”¹⁰²

Como reflexiones finales de este apartado, que refuerzan a nuestro juicio la tesis de la existencia de verdadera prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, si bien con matices distintos a la prueba que se desarrolla en el proceso jurisdiccional, por la que nos decantamos, y complementando cuanto hasta ahora se ha expuesto, se puede también argumentar:

1) La Administración, a nuestro juicio, sí debe probar en los procedimientos tributarios por las siguientes razones:

a) Porque lo imponen el deber de servir con objetividad a los intereses generales y principio de legalidad, consagrados por el artículo 103.1 de la CE¹⁰³, ya que debe actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. En palabras de PÉREZ ARRAIZ, “la administración difícilmente se estaría sometiendo a la ley y al Derecho si tomara decisiones y dictara actos en base a unos hechos que no han sido debidamente fijados”.¹⁰⁴ Por ello, en la actividad comprobadora debe desarrollar una actividad probatoria, ya que debe fijar la realidad de los hechos, y, por tanto, el hecho imponible y también los hechos que determinan la cuantificación de las bases imponibles, liquidables, deducciones y bonificaciones. Y aunque no estemos ante juez imparcial, la Administración no es, o no debería ser, en este sentido “parte”, porque debe actuar con objetividad y sujeción absoluta a la Ley, estando la potestad impositiva rígidamente

¹⁰² ROMERO PLAZA, C., “Prueba y Tributos”, *op. cit.*, p. 38.

¹⁰³ Artículo 103.1 CE: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.”

¹⁰⁴ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 50.

reglada¹⁰⁵. La Administración, desde este punto de vista, no debe buscar la mayor recaudación, sino la recaudación que se ajuste escrupulosamente a la Ley reguladora del tributo en cuestión, desarrollando para ello la actividad probatoria que le corresponde, y ello, no, como se ha apuntado, porque su actuación pueda ser objeto de enjuiciamiento en un ulterior recurso contencioso-administrativo¹⁰⁶ o en un procedimiento de revisión por los Tribunales Económico-Administrativos, sino porque lo imponen su actuar reglado, las leyes y la Constitución.

b) Porque las normas reguladoras de la prueba establecen sin duda la obligación que tiene la Administración de probar. Establece el artículo 105 de la LGT que, “(e)n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Corroborar, así, en opinión que compartimos de ROMERO PLAZA, que el concepto de prueba en nuestro Derecho tributario positivo es extrajudicial, “o dicho de otra manera, que en el procedimiento de gestión hay prueba, pues viene a imponer la carga de la prueba a todo aquél que quiera hacer valer su derecho en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos.”¹⁰⁷ La ley no distingue entre Administración y ciudadano. Todo el que quiera hacer valer su derecho en un procedimiento tributario debe probar los hechos que normalmente constituyen su Derecho.

¹⁰⁵ PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento ...”, *op. cit.*, p. 22, si bien llega a otras conclusiones.

¹⁰⁶ Se ha hablado en este sentido de que todo procedimiento administrativo es antesala de un procedimiento contencioso-administrativo y de que la existencia de la jurisdicción contencioso-administrativa se basa en la desconfianza “legítima” que el contribuyente puede tener en la imparcialidad de la administración (Véase SIMÓN ACOSTA, E., “Recensión al libro de Perezagua Clamagirand ...”, *op. cit.*, p. 322). En la medida de esto, estaría fundamentado en la práctica de prueba el procedimiento administrativo para evitar que estaría la jurisdicción o bien para la en caso de que llegue.

¹⁰⁷ ROMERO PLAZA, C., “Prueba y tributos”, *op. cit.*, p. 39.

c) Porque, asimismo, lo exige el principio de capacidad económica consagrado por el artículo 31 de la CE. La Constitución, al establecer el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, erige como principio informador del sistema tributario el de capacidad económica, de tal manera que los procedimientos tributarios, entre cuyas normas comunes se encuentran las relativas a la prueba, alcanzan su configuración para hacer efectivo el deber de contribuir y, por tanto, medición de la capacidad económica del contribuyente.

Siguiendo a SUBERBIOLA GARBIZU, la prueba se constituye como un instrumento que facilita la determinación del alcance de la obligación de contribuir a tenor de la capacidad económica demostrada por el contribuyente; deviene así en un instrumento clave para que la Administración tributaria la concrete, ajustando lo declarado al presupuesto contemplado en la norma. Para la autora, la capacidad económica como medida del deber de contribuir, se instituye “no solo como fuente de una obligación, sino del mismo modo, como una garantía que impide que el contribuyente se vea forzado a sufragar los gastos públicos más allá de sus posibilidades contributivas. Así, la capacidad económica debiera ser entendida como una carga, pero, también, como un derecho que exige la configuración de un sistema tributario justo tanto en su concepción (mediante el establecimiento de normas que guarden ese objetivo) como en su aplicación.”¹⁰⁸

Un sistema tributario justo como el que pretende la Constitución Española necesita también un procedimiento de aplicación de los tributos, donde se incardinan las normas relativas a la prueba, igualmente garante de ese ideal de justicia.

¹⁰⁸ SUBERBIOLA GARBIZU, I., “Aspectos problemáticos...”, *op. cit.*, pp. 629-630.

2) Las pretensiones que se ventilan en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, incluso en los iniciados por los contribuyentes, exigen la verificación de los hechos y para eso sirve la prueba.¹⁰⁹

Precisamente el principio de legalidad que debe inspirar todo el actuar administrativo, cualquiera que haya sido la realidad proporcionada por el contribuyente mediante su declaración, debe llevar a una actividad cognoscitiva y por tanto probatoria tendente a averiguar la realidad de los hechos realmente y efectivamente producidos.¹¹⁰

3) La eficacia de la prueba se manifiesta también fuera del proceso, puesto que es un instrumento necesario en todo actuar jurídico. Ello es así, porque los hechos que se verifican a través de pruebas, pueden hacerse valer ante personas o entidades no judiciales. Sin embargo, la eficacia de la prueba extraprocesal viene condicionada por la solución que el ordenamiento jurídico adopte.¹¹¹

¹⁰⁹ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.* p. 36.

¹¹⁰ Véase SUBERBIOLA GARBIZU, I., “Aspectos problemáticos...”, *op. cit.*, p. 631. Creemos que adquiere así, por ejemplo, pleno sentido la tesis del Tribunal Supremo sobre el llamado principio de la íntegra regularización o derecho a la regularización completa, introducido, entre otras, por la Sentencia de 17 de octubre de 2019, a tenor del cual cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó. No sólo, pues, puede limitarse a probar los hechos que determinen una deducción de cuotas improcedente, debe averiguar toda la realidad de los hechos producidos y verificar los que atañen al derecho a la devolución, sin abocar al contribuyente a un procedimiento distinto. Tribunal Supremo, Sec. 2, Sentencia de 17 de octubre de 2019, Rec. 4809/2017. Roj: STS 3263/2019 - ECLI: ES: TS:2019:3263, FJ 11.

¹¹¹ Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 36. En palabras de la autora, “será el propio ordenamiento el que determine que las pruebas puedan estar dirigidas a otros sujetos fuera del proceso, con el fin de integrar hipótesis legales productivas defecto sustanciales.”

Un claro ejemplo de ello lo encontramos en el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, para el impulso y dinamización de la actividad económica mediante la reducción del gravamen de los citados tributos cedidos, tras su modificación por el Decreto-Ley 1/2019, de 9 de abril. En el artículo 33 ter. de esta norma autonómica, tras su modificación con efectos de 11 de abril de 2019, se establece una bonificación del 99% de la cuota del ISD en las adquisiciones *inter vivos*, aplicable también a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, cuando se trate de contribuyentes, incluidos en los grupos I y II del art. 20.2.a) de la LISD. Es decir, podían beneficiarse de esta bonificación las donaciones a descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes. La aplicación de la bonificación estaba condicionada por la norma a la formalización en documento público de la donación o negocio jurídico a título gratuito de que se trate. Además, si el objeto de la transmisión fuese metálico, depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, así como las cuentas de gestión de tesorería y cuentas financieras o similares, será necesario que “el origen de los fondos esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos” (artículo 33 ter.2 D. Leg. 1/2018).

Es decir, en el ejemplo que proponemos, para la aplicación de la bonificación del 99 % del ISD a la donación, la propia norma establece la prueba de la donación o negocio gratuito por su constancia en escritura pública, esto con carácter general. La Ley, por tanto, determina la eficacia de la prueba extraprocésal de la donación haciendo necesario que el negocio jurídico se eleve a público. Pero si lo que se dona es dinero, o depósitos bancarios y similares, la Ley establece un doble requisito para la aplicación de la bonificación: a) debe estarse en condición de probar la licitud y origen de los fondos y b) debe hacerse constar en la escritura pública el origen de los fondos. ¿Cuándo habrá de

probarse? Entendemos que cuando los órganos de aplicación de los tributos de la Junta de Andalucía inicien un procedimiento de comprobación. En previsión de ello, hemos aconsejado ya en nuestro ejercicio profesional en los casos de donación de efectivo, que no sólo se identifique en la escritura el origen de los fondos (la cuenta o depósito bancario del que procedan con su código IBAN), sino que, para reforzar esta prueba, que tiene unos efectos legales muy claros, se protocolice también un certificado de la procedencia y el justificante del medio de pago o ingreso al donatario.¹¹²

En el ejemplo al que hemos acudido, la prueba es netamente extrajudicial y tiene vocación de seguir siéndolo, pues no se está pensando en ningún proceso posterior, que, al cumplirse los requisitos para la eficacia de la bonificación, no debiera ser necesario.

¹¹² La Dirección General de Tributos autonómica emitió informe en 20 de diciembre de 2019, sobre la interpretación del artículo 33 ter del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, en el que se procedía al examen de una recopilación de casos frecuentes. La justificación de esta cautela administrativa estriba, según el precitado Informe en la prevención del blanqueo de capitales, establecido en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. En principio, señala el Informe “bastaría una manifestación ante Notario reflejada en la escritura pública cuya justificación, en su caso, debe ser realizada por el interesado por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. No obstante, no se considerará justificado el origen de los fondos con la mera mención de la cuenta bancaria de la que provenga el dinero, sino que deberá concretarse de forma que queden claramente identificados y resulten localizables el origen o la procedencia de los fondos (por ejemplo, derivado de ahorros, de actividad empresarial, de un premio, de una compraventa, etc.), sin perjuicio de la posterior comprobación administrativa.” La preconstitución de esa prueba por el contribuyente, a tenor de este Informe que, a nuestro juicio va más allá de la propia literalidad de la Ley, es, pues, esencial, y debe ser amplia y suficiente, sin que baste la mera mención en la escritura, no ya porque el notario no vaya a autorizar la escritura si considera insuficiente la manifestación del donante, sino porque servirá como prueba, si se produce esa eventual comprobación por parte de la Administración. Esta justificación del origen de los fondos, a tenor del propio Informe comentado, no es aplicable a otros negocios jurídicos como el supuesto de condonación de deudas, ya que “exigir requisitos adicionales en estos casos pudiera convertir en inaplicable la bonificación autonómica debido a que podríamos estar ante supuestos donde se exigiera al donante una *probatio diabólica* al ser imposible para éste la justificación exacta del origen de los mismos (fondos obtenidos hace mucho tiempo, ahorrados de forma secuencial durante años, etc.).” Nos preguntamos si no será acaso la misma *probatio diabólica* exigir la justificación “exacta”, en los casos que ilustra el Informe, cuando lo donado sea dinero.

1.2.3 Posición de la jurisprudencia sobre la existencia de prueba en los procedimientos tributarios

El Tribunal Supremo ha partido en varias sentencias del artículo 105 de la LGT actual (antes artículo 114 de la LGT de 1963) para afirmar la existencia de prueba en los procedimientos tributarios, pues este precepto impone la carga de la prueba a todo aquel que quiera hacer valer su derecho en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, ratificando así aquella concepción extrajudicial de la prueba a la que antes nos hemos referido.¹¹³ La prueba de los hechos, según el Alto Tribunal, hay que ponerla al servicio del procedimiento, tanto si perjudica al contribuyente (o a la Administración), como si le beneficia.

Así, por ejemplo, en su Sentencia de 11 octubre 2004, afirmó lo siguiente:

“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

¹¹³ Afirma ROMERO PLAZA que el artículo 105 de la LGT “corroborra, por tanto, que el concepto de prueba en nuestro Derecho tributario positivo es extrajudicial, o dicho de otra manera, que en el procedimiento de gestión hay prueba, pues viene a imponer la carga de la prueba a todo aquél que quiera hacer valer su derecho en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, no refiriéndose para nada ni a la necesidad de la prueba por la eventualidad de un procedimiento judicial posterior ni siquiera por un procedimiento de revisión puramente administrativo, sino a la necesidad de la prueba en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos.” ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 39.

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.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT de 1963 (también en el artículo 105.1 LGT de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999).”¹¹⁴

¹¹⁴ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2, Sentencia de 11 de octubre de 2004, Rec. 7938/1999, Roj: STS 6363/2004 - ECLI: ES:TS:2004:6363, FJ 8. Esta doctrina ha sido reiterada por las siguientes resoluciones del Tribunal Supremo de la misma Sala y Sección 2: Sentencia de 8 de febrero de 2010, Rec. 4235/2006, Roj: STS 1007/2010 - ECLI:ES:TS:2010:1007, FJ 5; Sentencia de 29 de noviembre de 2006, Rec. 5002/2001, Roj: STS 8640/2006 - ECLI: ES:TS:2006:8640, FJ 5; Sentencia de 26 de septiembre de 2016, Rec. 3657/2015, Roj: STS 4140/2016 - ECLI: ES:TS:2016:4140, FJ 4; y lógicamente acogida por abundante jurisprudencia menor, v.gr., Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo contencioso, Sec. 4, Sentencia de 30 de abril de 2009, Rec. 60/2005, Roj: STSJ M 26241/2009 - ECLI: ES:TSJM:2009:26241, FJ 3.

La jurisprudencia de la Audiencia Nacional, por su parte, viene entendiendo con criterio reiterado, y complementario del anterior en cierta manera, que efectivamente existe actividad probatoria en los procedimientos tributarios y en las reclamaciones económico-administrativas, pero que ésta plantea una problemática propia derivada de la imposible asimilación de la prueba del proceso general, en particular del civil, a los procedimientos de aplicación de los tributos. En otras palabras, siguiendo a RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, ésta es una de las dificultades que presenta el tratamiento de la prueba en los procedimientos tributarios: “que siendo una actividad necesaria al desarrollo del procedimiento y a la aclaración de las cuestiones jurídicas que ahí se debaten, es una institución que se ha desarrollado sobre todo en el marco del proceso y que el Derecho Tributario regula por remisión al proceso civil.”¹¹⁵ Por ello, dado que la LGT en lo relativo a la prueba remite de forma expresa determinados preceptos, los que se refieren a medios y valoración de prueba, al CC y a la LEC, es incontestable que en el procedimiento de gestión tributaria serán de aplicación estos preceptos por la remisión legal y serán aplicables todos los preceptos reguladores de la prueba, que no sean contrarios a las características y contenido del procedimiento de gestión tributaria.¹¹⁶

Esta doctrina la encontramos, por ejemplo, entre otras, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2003, en la que aparece además la idea, quizás de forma un tanto contradictoria con el resto de la fundamentación jurídica que se despliega, de que “en el expediente de gestión tributaria no existe actividad probatoria en

¹¹⁵ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “Carga de la prueba, medida de la prueba y valoración de la prueba”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 244, 2003, p. 103

¹¹⁶ En este sentido, PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 47

sentido estricto”¹¹⁷, pero que, por lo que ahora nos va a interesar, viene a exponer:

“El principio fundamental, acogido en el artículo 24.1 de la Constitución de obtener la tutela judicial efectiva de los Jueces y Tribunales, comporta la exigencia de que, en ningún caso, pueda producirse indefensión, lo que, indudablemente significa que en todo proceso judicial debe respetarse el derecho de defensa contradictoria de las partes contendientes o que legalmente debieran serlo, mediante la oportuna dialéctica de alegar y justificar, procesalmente, el reconocimiento judicial de sus derechos e intereses. A este respecto debe recordarse la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en sus SSTC 31/1986, de 20 de febrero, 38/1981, de 23 de noviembre y 28/1987, de 5 de marzo, con arreglo a la cual el artículo 24.2 de la Constitución, y el adecuado juego de la proscripción de la indefensión, ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar las medidas de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado. El derecho de defensa comprende, pues, como una de sus facetas más relevantes, precisamente la de proponer y practicar la prueba que el interesado estime oportuna y adecuada a sus intereses. La potestad del Tribunal en orden a la denegación de las que sean innecesarias, superfluas o impertinentes, debe resultar de las actuaciones o explicarse motivadamente por el órgano enjuiciador. Ahora bien, la prueba en el procedimiento administrativo en general, en el procedimiento de gestión tributaria, 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 peculiaridades de

¹¹⁷ Tal afirmación, propia de la tesis negacionista, únicamente es válida en la medida en que se tome como referencia la prueba procesal. En este sentido, DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., “Comprobación y ...”, *op. cit.*, p. 78.

los procedimientos administrativos, y aún más a las de los procedimientos de gestión tributaria, existiendo, 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”.¹¹⁸

Sobre la problemática propia que plantea la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, tendremos ocasión de volver más adelante al examinar los distintos medios de prueba admisibles en Derecho tributario y la valoración de la prueba. El origen del problema, no obstante, se puede atisbar si se tiene en cuenta la polémica doctrinal a la que nos hemos referido y se pone en conexión con la solución legal: el artículo 105 de la LGT, que determina la regulación general de la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, y el siguiente artículo 106, que establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa. No es difícil prever que se van a producir dificultades de aplicación de las normas “extrañas”, por así decirlo, al Derecho tributario, y que se va a generar litigiosidad entre la Administración tributaria y los contribuyentes en su aplicación. Como ha señalado LÓPEZ MOLINO, “cabría plantear el problema de la adecuación de las normas procesales civiles a las especiales exigencias del procedimiento de exacción tributaria o, lo que es lo mismo, hemos de aquilatar bajo qué medios de prueba, de los enumerados en el CC y en la LEC, son enmarcables aquellos que

¹¹⁸ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 16 de enero de 2003, Rec. 959/2000, Roj: SAN 44/2003 - ECLI: ES:AN:2003:44, FJ 4. Se trata de doctrina jurisprudencial reiterada en varias sentencias de la misma Sala de la Audiencia Nacional, por ejemplo, en la Sentencia de la Sec. 2, de 3 de octubre de 2002, Rec. 91/2000, Roj: SAN 5405/2002 - ECLI: ES:AN:2002:5405, FJ 5; de la Sección 6, Sentencia de 2 de febrero de 2012, Rec. 209/2010, Roj: SAN 532/2012 - ECLI: ES:AN:2012:532, FJ 3; de la Sección 4, Sentencia de 20 de febrero 2008, Rec. 94/2007, Roj: SAN 529/2008 - ECLI: ES:AN:2008:529, FJ 3.

pueden utilizarse o practicarse en el seno del procedimiento tributario.”¹¹⁹ Esto, a veces, ni es fácil, ni suele ser bien entendido por Administración, ni por los ciudadanos (o quienes les asesoran). De ello, es buena muestra también la sentencia que acabamos de traer a colación.

Efectivamente, este problema es precisamente al que se enfrenta la citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2003, cuyos fundamentos hemos transcrito, en relación con la prueba testifical, por lo que resulta bastante ilustrativo que efectuemos un somero repaso a las cuestiones planteadas y solución decidida por la Sala. En relación con una liquidación tributaria por el concepto IRPF, la inspección había incoado un acta previa de disconformidad en la que se hizo constar que el sujeto pasivo y su cónyuge participaban en un porcentaje determinado en una comunidad de bienes y que ésta se dedicaba a desarrollar una actividad consistente en la compraventa de inmuebles. En base a determinadas actuaciones de comprobación, que principalmente consistían en la declaración de cuatro testigos durante el procedimiento tributario, la Inspección llegaba a la conclusión de que el precio, que se había hecho constar en cuatro operaciones de compraventa de inmuebles, no era el precio real de las transmisiones. Consecuentemente con ello, se llegaba también a la conclusión de que la información que se ofrecía en la declaración de IRPF no era veraz, no era una correcta manifestación del hecho imponible, por lo que se decidió aplicar el método de estimación indirecta, incrementando el beneficio de la comunidad de bienes. En la demanda del recurso contencioso-administrativo, que se interpuso a la postre, se plantearon varios motivos, pero en concreto, en relación con la prueba, fundamentalmente dos: por un lado, que la Administración no había probado suficientemente los hechos que alegaba, consistentes en el incremento de la base imponible por mayores rendimientos de la comunidad de bienes. Por otro lado, que la prueba, que se había practicado en el procedimiento

¹¹⁹ LOPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, p. 338.

administrativo, lo había sido sin observar los requisitos de la Ley de Enjuiciamiento Civil, pues no se había practicado con carácter contradictorio y ni con arreglo a los principios de la norma procesal civil. Alegaba, además, el recurrente que aquello le había causado indefensión.

Los argumentos de la sentencia concluyen que no puede decirse que la Administración no haya desarrollado actividad probatoria, pues efectivamente la actividad probatoria se había llevado a cabo por la declaración de aquellos cuatro testigos. Se viene a decir por la Audiencia Nacional que aquella era una prueba válida para averiguar los elementos que debían acreditarse y que, además, había que ponderar en este caso cuáles eran los criterios de distribución de la carga de la prueba. Si la Administración pretendía concluir que los rendimientos declarados eran inferiores a los reales, era a ella a la que correspondía acreditar esta circunstancia, que no era otra, en suma, que probar que el precio que se pactó en las compraventas era superior al precio que se hizo constar en las escrituras. La Sala entiende que, en cualquier caso, esa actividad probatoria sí se ha llevado a cabo, precisamente a través de la declaración de aquellos cuatro testigos.

Por otra parte, la Audiencia Nacional descarta el segundo argumento que formulaba el recurrente. Las declaraciones de los testigos, dice la Sala, no tienen que ajustarse más que al Reglamento de Inspección y a la Ley 30/1992 de forma subsidiaria.¹²⁰ No nos hallamos ante una prueba judicial en sentido estricto, por lo que no pueden aplicarse estrictamente las disposiciones establecidas en la LEC, a la que se remite la LGT, no se requiere pues “la observancia del procedimiento formal previsto para la prueba judicial”.¹²¹ Dicho de otro modo,

¹²⁰ La remisión hoy debe entenderse hecha al RGGIAT (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) y a la Ley 39/2015, de 1 de octubre de Procedimiento Administrativo Común (artículos 77 y 78).

¹²¹ A mayor abundamiento, resaltaba el Tribunal –y a nuestro juicio no sin razón- una circunstancia que consideraba de máxima relevancia a los fines analizados: que el recurrente, ya en sede judicial, ha tenido la oportunidad que proponer la prueba testifical, la declaración de esos testigos

para la Sala se practicó por la Administración una prueba testifical, con validez jurídica, pero no era necesario para ello que la Inspección se sujetase a las normas procesales civiles sobre la práctica de este tipo de prueba.

Es evidente, como señala RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, que “ni las relaciones jurídico-tributarias son idénticas a las relaciones jurídicas civiles, ni los procedimientos tributarios presentan las mismas características y elementos que un proceso ante el Juez civil. Además, la inspiración civilista de las normas que regulan la actividad probatoria contrasta con las exigencias que en el ámbito tributario impone el deber de consecución del interés público. Esta heterogeneidad de elementos, junto con el interés por limitar las injerencias del poder público en la esfera privada de los particulares y proteger su posición jurídica frente a la Administración, imponen múltiples matices a la regulación de la prueba en materia tributaria, que cuestionan la aparente sencillez de la legislación tributaria en esta materia.”¹²²

Es por ello que la remisión en bloque que la normativa tributaria efectúa a las normas civiles y procesales en materia de prueba, crea a quien pretenda aplicarlas un problema de interpretación consistente en determinar cuáles de esas normas probatorias, sobre todo las que se refieren a medios y práctica de la prueba, “*podrían ser aplicables en el ámbito tributario, en función de que se acomoden o contradigan la intención o finalidad de la regulación tributaria, por el interés que el Derecho Tributario protege y por las características que en función de ello reviste el procedimiento de aplicación de los tributos*”.¹²³

ante la Sala para someterlos al juicio contradictorio, y así contrastar la certeza o el grado de credibilidad de su versión, practicando la prueba conforme a la LEC y no lo ha hecho. Por lo que no se puede entender que se haya producido un supuesto de indefensión efectiva. Su inactividad probatoria solo a él le podía perjudicar (FJ 4).

¹²² RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “Carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 104.

¹²³ *Ibidem*, p. 104, parafraseando a RAMALLO MASSANET, J., “Derecho Fiscal frente a Derecho Civil: discusión en tomo a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, traducción

Ciertamente esta labor no es fácil, ni para la Administración, ni para el ciudadano, y genera necesariamente gran litigiosidad, de la que es muestra el asunto que se juzga en la sentencia que comentamos. En el estado actual de la cuestión, no hay normas sobre qué medios de prueba pueden ser aplicados y qué reglas de prueba propias del proceso deben observarse en los procedimientos tributarios, deberá acudir a la solución jurisprudencial, normalmente de la llamada jurisprudencia menor, que no siempre será única. La doctrina, en este sentido, ha entendido que todas aquellas normas procesales para las que sea decisiva e imprescindible la actuación del juez no serán aplicables, al menos de plano, en el procedimiento tributario.¹²⁴

La propia sentencia de la Audiencia Nacional que aquí comentamos, contiene un intento de la parte de trasladar todas las reglas propias de la prueba de testigos del proceso judicial a la actividad probatoria desarrollada por la Inspección en un procedimiento tributario. Es decir, la parte intenta *judicializar* el procedimiento al intentar adecuar las reglas del proceso, desconociendo el propio procedimiento administrativo, incurriendo así en un riesgo ya anunciado por la doctrina.¹²⁵

y estudio preliminar en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, vol. XVII, núm. 46, 1973, p. 21.

¹²⁴ Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “Carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 105. En el mismo sentido, MARÍN-BARNUEVO indica que “Así, por ejemplo, puede afirmarse que resultan claramente inaplicables de forma directa en el ámbito de los procedimientos tributarios las normas que regulan la confesión en juicio o el reconocimiento judicial.” MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 187.

¹²⁵ El riesgo, que viene a consistir en una asimilación sin matices de la actividad probatoria en los procedimientos tributarios a la de los procedimientos judiciales, ya fue advertido por PALAO para quien constituía un error capital acentuar el paralelismo entre la aplicación de los tributos y los procesos jurisdiccionales, que originaba que la parte de la doctrina que apoyaba esta postura tuviera que reconocer las profundas diferencias entre los actos del procedimiento de gestión tributaria y los medios de prueba que podrían *prima facie* asimilarse. PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura ...”, *op. cit.*, pp. 20-21. También alerta sobre este riesgo RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., en “Carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 105. Igualmente SOLER ROCH se refirió al “fenómeno de la creciente judicialización de los procedimientos tributarios” apuntando

En el ámbito administrativo, el Tribunal Económico Administrativo Central, viene acogiendo, como no podría ser de otra forma, la doctrina comentada de la Audiencia Nacional, y así se ha pronunciado en idénticos términos al examinar la dificultad de asimilar determinados trámites procesales establecidos en la LEC, concretamente la regulación de la prueba testifical, con las declaraciones de terceros obtenidas por la Inspección de los tributos:

“De otra parte, tampoco cabe identificar las manifestaciones de terceros obtenidas por la Inspección mediante comparecencia de éstos con la prueba testifical regulada por la LEC y, mucho menos, exigir los trámites procedimentales establecidos por dicha ley procesal para tal prueba a dichas comparecencias como hace la recurrente. En efecto, una cosa es que el art. 115 de la Ley 230/63 remita a la normativa del CC y de la LEC en cuanto a medios (documentos, dictamen pericial, testigos ...) y valoración de la prueba y otra bien distinta que la concreta tramitación de los distintos medios de prueba regulada por la LEC deba seguirse en el procedimiento de inspección tributaria. Como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 Ene. 2003 (Rec. 959/2000), parcialmente transcrita por la resolución del TEAR impugnada: ‘...la prueba en el procedimiento administrativo en general, en el procedimiento de gestión tributaria, y en las reclamaciones económico-administrativas en particular, presenta una problemática propia, debida a la imposible asimilación de la prueba en el proceso en general, en especial el civil, a las peculiaridades

que este “proceso, especialmente perceptible en estos últimos años, hay que considerarlo, esencialmente, como un dato de la realidad que ofrece ventajas e inconvenientes. Entre las ventajas, podemos destacar: el imperio de la ley, la situación del ordenamiento tributario en el marco del Estado de Derecho y el protagonismo de los profesionales del Derecho en su aplicación. Como inconvenientes, pueden reseñarse: la conflictividad jurisdiccional, una cierta pérdida de identidad del Derecho Tributario y una preparación aún insuficiente en el foro.” SOLER ROCH, M. T., “Deberes tributarios y derechos humanos”, *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, núm. 30, 1995, p. 101

de los procedimientos administrativos, y aún más a las de los procedimientos de gestión tributaria, existiendo, 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’.”¹²⁶

1.2.4 La imposibilidad de elaborar una teoría general sobre la prueba en el Procedimiento tributario

Por cuanto llevamos expuesto, no nos cabe duda de que la LGT adopta una postura favorable a la existencia de actividad probatoria en los procedimientos de aplicación de los tributos. No obstante, y sin que ello contradiga lo anterior, se ha destacado la imposibilidad de aplicar de idéntica forma una teoría general sobre la prueba para un proceso judicial y para un proceso administrativo, como es el tributario, lo cual, por otra parte, tampoco es posible respecto a todos los procedimientos jurisdiccionales. No lo es, por ejemplo, en el procedimiento jurisdiccional civil y en el procedimiento jurisdiccional penal, pues uno busca la verdad formal (basado en el principio dispositivo) y el otro la verdad material (basado en el principio inquisitivo).¹²⁷

Igualmente, en los procedimientos tributarios no es posible elaborar una teoría general sobre la prueba, sobre sus medios y sobre su valoración, pues frente a los procedimientos de aplicación de los tributos, llevados a cabo por la Administración, está el procedimiento de resolución de reclamaciones llevado ante unos órganos con carácter *cuasijurisdiccional*, como son los tribunales

¹²⁶ TEAC, Vocalía 2, Resolución de 3 de marzo de 2010, RG 00/04365/2009, La Ley 67215/2010. Criterio reiterado por TEAC, Vocalía 2, Resolución de 11 de septiembre 2017, RG 00/02780/2014, La Ley 122317/2017; y TEAC, Vocalía 6, Resolución de 24 de abril de 2013, RG 00/06207/2011, La Ley 37195/2013.

¹²⁷ Véase PÉREZ ARRÁIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, op. cit., pp. 52-53

económico administrativos;¹²⁸ y por otra parte nos encontramos con el procedimiento sancionador, donde tienen cabida los principios inspiradores del orden penal, que “son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas.”.¹²⁹

¹²⁸ Cfr. PÉREZ ARRÁIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 53.

¹²⁹ Tribunal Constitucional, Sentencia 18/1981, de 8 de junio, FJ 2.

Capítulo 2

2 Configuración jurídico-positiva de la prueba en los procedimientos tributarios

2.1 Los derechos del artículo 24 de la Constitución

2.1.1 La constitucionalización del derecho a la prueba

La prueba, en nuestro ordenamiento jurídico, es un derecho reconocido constitucionalmente, encuadrado en el Título I de la CE, que regula los Derechos y deberes fundamentales. Se encuentra en el artículo 24.2 de la CE, que lo configura como derecho a utilizar los medios pertinentes para la defensa, en relación estrecha con los derechos reconocidos en el artículo 24.1 de la CE como parte del derecho a la tutela judicial efectiva:

“1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos.”

Por ello, la jurisprudencia del Tribunal Supremo vincula el derecho a utilizar la prueba necesaria para hacer valer el derecho que se aduce y el derecho a la

tutela judicial efectiva, como “una garantía procesal básica e incluso un derecho fundamental constitucionalizado (artículo 24.2 CE).”¹³⁰

No obstante, aunque ambos derechos se encuentren estrechamente vinculados, conviene distinguirlos, como ha hecho el propio Tribunal Constitucional en múltiples pronunciamientos:

“Como acertadamente advierten el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado en sus alegaciones, la queja de los recurrentes, aunque basada en la invocación del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), ha de entenderse referida, con mayor precisión, al derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa (art. 24.2 CE), sin perjuicio de recordar que, en cualquier caso, este Tribunal ha puesto reiteradamente de relieve la estrecha conexión de este específico derecho constitucional con el derecho a la tutela judicial efectiva, cuyo alcance incluye las cuestiones relativas a la prueba, y con el derecho de defensa (art. 24.2 CE), del que es inseparable.”¹³¹

En cualquier caso, la estrecha conexión entre ambos derechos ha sido también objeto de reconocimiento por el mismo Tribunal Constitucional:

“Ha sido justamente esta inescindible conexión la que ha permitido afirmar que el contenido esencial del derecho a utilizar los medios de

¹³⁰ Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4ª, Sentencia de 17 de diciembre de 2001, Rec. 5891/1996, Roj: TS 9899/2001 - ECLI: ES:TS:2001:9899, FJ 2. Doctrina reiterada por la Sentencia de la misma Sala de 22 de abril de 2002, Rec. 4922/1997, Roj: STS 2849/2002 - ECLI: ES:TS:2002:2849, FJ 1.

¹³¹ Sentencias del Tribunal Constitucional 89/1986, de 1 de julio, FJ 2; 50/1988, de 22 de marzo, FJ 3; 110/1995, de 4 de julio, FJ 4; 131/1995, de 11 de septiembre, FJ 2; 1/1996, de 15 de enero, FJ 2; 189/1996, de 25 de noviembre, FJ 3; 221/1998, de 24 de noviembre, FJ 3; 26/2000, de 31 de enero, FJ 2; 104/2001, de 23 de abril, FJ 4; 133/2003, de 30 de junio, FJ 3; y 88/2004, de 10 de mayo, FJ 3, entre otras muchas.

prueba pertinentes se integra por la capacidad jurídica 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”¹³²

Por otra parte, el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho complejo, como ha reconocido en múltiples pronunciamientos el Tribunal Constitucional¹³³, que integra a su vez un conjunto de derechos:

- El derecho de libre acceso a los tribunales.

- El derecho al proceso debido y a la defensa ante los tribunales en condiciones de igualdad con las demás partes.

¹³² Véase por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2000, de 14 de febrero, FJ 3, y 19/2001, de 29 de enero, FJ 4.

¹³³ Véase por todas Sentencia del Tribunal Constitucional 72/1996, de 24 de abril, FJ 2: “Sobre la cuestión planteada hay un cuerpo de jurisprudencia consolidada. El derecho a obtener la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la CE comporta la exigencia de que en ningún momento pueda producirse indefensión, lo que significa que en todo proceso judicial debe respetarse el principio de defensa contradictoria de las partes contendientes mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses, sin que pueda justificarse una resolución judicial inaudita parte, más que en el caso de incomparecencia por voluntad expresa o tácita o por negligencia imputable a la parte. En efecto, en múltiples ocasiones este Tribunal ha afirmado que el derecho a la tutela judicial efectiva supone no solamente el derecho de acceso al proceso y a los recursos legalmente establecidos, sino también al adecuado ejercicio del derecho de audiencia y defensa para que las partes puedan hacer valer sus derechos e intereses. El principio de contradicción, en cualquiera de las instancias procesales, constituye una exigencia ineludible vinculada al derecho a un proceso con todas las garantías, para cuya observancia adquiere singular observancia el deber de los órganos judiciales de posibilitar la actuación de las partes a través de los actos de comunicación establecidos en la Ley. De modo que sólo la incomparecencia en el proceso o en el recurso debida a la voluntad expresa o tácita de la parte o a su negligencia podría justificar una resolución inaudita parte. Por ello la citación, en la medida que hace posible la comparecencia del interesado y la defensa contradictoria, representa una exigencia ineludible para que las garantías constitucionales del proceso resulten aseguradas por el órgano judicial (Sentencia del Tribunal Constitucional 109/1989, 78/1992, 74/1993, 105/1993, 202/1993 y 308/1993)”.

- El derecho de aportar las pruebas procesalmente pertinentes.
- El derecho a no padecer indefensión.
- El derecho a la ejecución de las sentencias y resoluciones firmes.
- El derecho de acceso a los recursos legalmente establecidos.¹³⁴

Conviene que nos detengamos en el derecho a no padecer e indefensión. Ese derecho ha sido delimitado por el Tribunal Constitucional¹³⁵ en los términos que seguidamente resumiremos. El concepto jurídico-constitucional de indefensión no tiene por qué coincidir enteramente con la figura jurídico-procesal de la indefensión. Ocurre así, señala el Tribunal Constitucional, porque la idea de indefensión no puede limitarse, restrictivamente, al ámbito de lo que puede plantearse en los litigios concretos, sino que ha de extenderse a la interpretación desde el punto de vista constitucional de las Leyes reguladoras de los procesos. A diferencia del Derecho procesal, en el marco del Derecho constitucional la indefensión no tiene carácter formal y ello significa que no se produce si la situación en la que se encuentra el ciudadano se debe a su propia actitud voluntaria o bien si le es imputable por falta de la necesaria diligencia. La conclusión que hay que sacar de ello es doble, según el Tribunal Constitucional: por una parte, que no toda infracción de normas procesales se convierte por sí sola en indefensión jurídico-constitucional y por ende en violación de lo ordenado por el artículo 24 de la CE; y, por otra parte, que la calificación de la indefensión con relevancia jurídico-constitucional, o con repercusión o trascendencia en el orden constitucional, ha de llevarse a cabo con la introducción de factores

¹³⁴ PITA GRANDAL, A.M., "La prueba en el procedimiento...", *op. cit.*, p. 64, citando a FERNANDEZ SEGADO, F., *El sistema constitucional español*, Dykinson, Madrid, 1992, p. 268.

¹³⁵ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional 48/1984, de 4 de abril, FJ 1.

diferentes del mero respeto -o, a la inversa, de la infracción- de las normas procesales y del rigor formal del enjuiciamiento.

La indefensión en el marco del artículo 24 de la CE se caracteriza por suponer una privación o limitación del derecho de defensa, que se conculca cuando el titular de derechos e intereses legítimos se ve imposibilitado de ejercer los medios legales para su defensa, de utilizar los medios de prueba para demostrar los hechos alegados, del acceso a los recursos, o cuando no se aseguran la igualdad entre las partes.¹³⁶

En conclusión, el supremo intérprete de la CE ha señalado que “no se encuentra en una situación de indefensión la persona a quien se ha dado a conocer la existencia del proceso y ha podido intervenir en él, ni aquella otra que, conociéndolo, ha dejado de intervenir en él por un acto de su voluntad. Tampoco hay indefensión si a quien interviene en un proceso se le limitan los medios de alegación y de prueba en forma no sustancial para el éxito de las pretensiones que mantiene, o aquella otra a quien se le limita la defensa a sus propios intereses sin permitirle la defensa de otros con los que los suyos estén en una conexión sólo indirecta o mediata.”

Y es que, como afirmado PITA GRANDAL, “(l)a indefensión es, en este sentido, una garantía tan universal como la de la tutela judicial, ya que son muy numerosas las actuaciones jurisdiccionales que pueden causar indefensión.”¹³⁷

¹³⁶ La Sentencia del Tribunal Constitucional 89/1986, de 1 de julio, partiendo de estas características de la indefensión, la ha definido en los siguientes términos: “La indefensión consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en la que se impide a una parte, por el órgano judicial, en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos, o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción.” FJ 2.

¹³⁷ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento ...”, *op. cit.* p. 65.

La jurisprudencia constitucional ha puesto de manifiesto las dificultades de aplicación de este derecho, que, en algunos casos tiene virtualidad propia y autónoma, pero, en otros, es un requisito adicional para que pueda entenderse vulnerado alguno de los derechos del artículo 24.2 de la CE. La indefensión tiene, pues, un contenido material, no se identifica con una media infracción de las procesales, por lo que debe ser amparable, es decir, no imputable a aquel que la alega. La indefensión padecida también exige haber podido ser subsanada en el proceso en que se causó.¹³⁸

El Tribunal Constitucional ha reconocido asimismo, en numerosas ocasiones¹³⁹, la interrelación existente entre la prohibición de la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la CE y el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, y ha entendido la posibilidad de aportación de medios de prueba como incluida dentro de los medios de defensa, cuya privación o desconocimiento puede constituir indefensión.¹⁴⁰ De acuerdo con esta doctrina, la denegación de prueba puede ser protegida constitucionalmente también al amparo del art. 24.1 de la CE, aunque en tal caso –advierte el Tribunal Constitucional- su examen ha de realizarse desde la sola perspectiva de la indefensión, y por ello desde una visión global de la posibilidad que la parte ha tenido de ejercer sus derechos de defensa.¹⁴¹

¹³⁸ *Ibidem*, p. 65.

¹³⁹ Sentencias del Tribunal Constitucional 89/1986, de 1 de junio; 51/1985, de 10 de abril; 167/1988, de 27 de septiembre; 158/1989, de 5 de octubre; 205/1991, de 30 de octubre; 1/1992, de 13 de enero y 357/1993, de 29 de noviembre.

¹⁴⁰ Habiendo afirmado que “la relación entre el derecho a las pruebas e indefensión, marca el momento de máxima tensión de la eventual lesión del derecho” (Sentencia del Tribunal Constitucional 51/1985, de 10 de abril, FJ 9), o que “(e)l derecho a la prueba es, ciertamente, una de las garantías que constitucionaliza el art. 24.2 y podrá sustentarse un amparo en una denegación de prueba que haya provocado la indefensión; podrá argüirse con algún fundamento que se produce indefensión cuando la no realización de la prueba por su relación con los hechos a los que anudar la condena o la absolución, u otra consecuencia penal relevante, pudo alterar la Sentencia en favor del recurrente”. Sentencia del Tribunal Constitucional 116/1983, de 7 de diciembre, FJ 3.

¹⁴¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 89/1986, de 1 de junio, FJ 2.

El contenido del derecho fundamental a la prueba tiene unos rasgos caracterizadores, que también han sido definidos por el Tribunal Constitucional en consolidada doctrina, de la que son exponentes, entre otras, sus Sentencias 89/1986, 165/2004, 129/2005, 156/2008 y 174/2008, siguiendo a las cuales, podemos aislar las siguientes notas características:

a) Es un derecho fundamental de configuración legal, en la delimitación de cuyo contenido constitucionalmente protegido coadyuva de manera activa el legislador, en particular al establecer las normas reguladoras de cada concreto orden jurisdiccional. El ejercicio del derecho a la prueba habrá de ajustarse a dichas normas procesales, de manera que, para entenderlo lesionado, será preciso que la prueba no admitida o no practicada se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos, sin que en ningún caso pueda considerarse menoscabado este derecho cuando la inadmisión de una prueba se haya producido debidamente, en aplicación estricta de las normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda cuestionarse.

b) El derecho a la prueba no tiene, en ningún caso, carácter absoluto. Dicho de otro modo, el derecho no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la admisión y práctica de aquéllas que sean pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas solicitadas. Eso sí, advierte el Tribunal Constitucional, el derecho constitucional a la prueba exige motivar razonablemente la denegación de las pruebas propuestas, de modo que puede resultar vulnerado este derecho en caso de denegación o inejecución, que sean imputables al órgano judicial, cuando se inadmiten o inejecutan pruebas relevantes para la resolución final del asunto litigioso sin motivación alguna o mediante una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable.

c) Compete únicamente a los órganos judiciales la valoración de las pruebas declaradas pertinentes, admitidas y practicadas, conforme a las reglas de la lógica y de la sana crítica¹⁴², según lo alegado y probado, fallando en consecuencia.

d) No toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba (referida a su admisión, a su práctica, a su valoración, etc.) causa por sí misma indefensión material constitucionalmente relevante, pues la garantía constitucional contenida en el art. 24.2 de la CE únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa, de manera que, de haberse practicado la prueba omitida, o si se hubiese practicado correctamente la admitida, la resolución final del proceso hubiera podido ser distinta (en el sentido de ser favorable a quien denuncia la infracción del derecho fundamental).

e) El recurrente en su demanda de amparo debe justificar la indefensión sufrida. Esta última exigencia de acreditación de la relevancia de la prueba denegada se proyecta, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en un doble plano: por un lado, el recurrente ha de demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; y, por otro lado, ha de argumentar el modo en que la admisión y la

¹⁴² Decía COUTURE que "(l)as reglas de la sana crítica son, ante todo, las reglas del correcto entendimiento humano. En ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez. Unas y otras contribuyen de igual manera a que el magistrado pueda analizar la prueba (...) con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de las cosas. El juez que debe decidir con arreglo a la sana crítica, no es libre de razonar a voluntad, discrecionalmente, arbitrariamente. Esta manera actuar no sería sana crítica, sino libre convicción. La sana crítica es la unión de la lógica y de la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar esos preceptos que los filósofos llaman de higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y eficaz razonamiento." COUTURE, E. J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3ª Ed. (póstuma), reimp. inalterada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, pp. 270-271.

práctica de la prueba objeto de la controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones; sólo en tal caso - comprobado que el fallo del proceso a quo pudo, tal vez, haber sido otro si la prueba se hubiera practicado-, podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien por este motivo solicita el amparo constitucional.

La conclusión de lo expuesto es, según OROZCO ARANDA, “que tan lejos está de ser considerado como un derecho absoluto, como de poder ser ignorado en el desarrollo del proceso, sin que exista una motivación suficientemente amparada en una norma de rango legal.”¹⁴³ En su virtud, toda prueba que haya sido solicitada o aportada en tiempo y forma, y que sea pertinente y útil debe ser considerada por los Tribunales. Y ello, con independencia de que la valoración de la misma corresponda al tribunal decisor.

Por otro lado, al ser un derecho de configuración legal, será el examen de la adecuación de la actividad probatoria solicitada, y admitida y declarada pertinente, o no, a la normativa reguladora de la prueba el que permita determinar si se han producido infracciones al derecho a la prueba, debiendo acudir, en caso de duda, a la interpretación más favorable al desarrollo de tal derecho.¹⁴⁴

2.1.2 El derecho a la prueba en los procedimientos tributarios

La prueba constituye el soporte esencial del derecho de defensa, es - como ha afirmado el Tribunal Constitucional- un derecho “inseparable del

¹⁴³ OROZCO ARANDA, F., “Requisitos genéricos para la admisibilidad de la prueba en las reclamaciones económico-administrativas y en el recurso de reposición” en AA VV *Ponencias del VI Congreso Tributario. Octubre 2010*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011, p. 116.

¹⁴⁴ *Ibídem*, p. 117.

derecho mismo a la defensa”, “ejercitable en cualquier tipo de procesos en que el ciudadano se vea involucrado”.¹⁴⁵ ¿También en todo tipo de procedimientos administrativos? Lo estudiaremos en este apartado.

La falta de naturaleza jurisdiccional de los procedimientos de aplicación de los tributos, del procedimiento sancionador tributario y de la vía de revisión en materia tributaria, condicionan ciertamente la aplicación de la doctrina expuesta sobre el derecho a la prueba a los procedimientos tributarios. Sin embargo, aunque adelantemos conclusiones, compartimos la idea de que el contenido del derecho de defensa, en los términos definidos por el Tribunal Constitucional, sí debe constituirse como criterio interpretativo de primer orden en caso de duda o conflicto, pues, entre otras razones que pueden esgrimirse y a las que nos vamos a referir a continuación, cualquier vulneración de tal derecho fundamental siempre podrá ser corregida mediante la correspondiente acción ante los tribunales de justicia, por lo que el procedimiento tributario no puede ser ajeno al mismo.¹⁴⁶

Debe tenerse en cuenta que el artículo 43 de la LOTC establece que las violaciones de los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 a 29 de la CE, originadas por disposiciones, actos jurídicos, omisiones o simple vía de hecho del Gobierno o de sus autoridades o funcionarios, o de los órganos ejecutivos colegiados de las comunidades autónomas o de sus autoridades o funcionarios o agentes, podrán dar lugar al recurso de amparo una vez que se haya agotado la vía judicial procedente. Por consiguiente, la vulneración del derecho de defensa o del derecho a la prueba, soporte del mismo, en un procedimiento de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones

¹⁴⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 116/1983, de 7 de diciembre; 147/1987, de 25 de septiembre y 59/1991, de 14 de marzo, entre otras.

¹⁴⁶ En el mismo sentido, refiriéndose a las reclamaciones económico-administrativas, OROZCO ARANDA, F., “Requisitos...”, *op. cit.*, p. 117.

tributarias, o en recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, sólo tendrá acceso al amparo constitucional si previamente han sido confirmados mediante sentencia dictada por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa. Es por ello que va a resultar difícil encontrar doctrina del Tribunal Constitucional sobre el derecho de defensa y el derecho a la prueba en el procedimiento tributario, aunque sí podemos entrever en algunos de sus pronunciamientos ciertos indicios de que estos derechos también allí pueden ejercitarse, en la medida en que se acoja el amparo sobre actuaciones contrarias a estos derechos, que no hayan sido debidamente corregidas por la jurisdicción.¹⁴⁷

En este orden de cosas, la Sentencia del Tribunal Constitucional 174/2008, de 22 de diciembre, recuerda que “el art. 24 CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta 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. En tales supuestos lo relevante no es que las pretensiones de la parte se hayan desestimado, sino que la desestimación sea la consecuencia de la previa conculcación por el propio órgano judicial de un derecho fundamental del

¹⁴⁷ Así, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio, FJ 2, se hace constar que “los recurrentes se refieren a que el acuerdo de liquidación provisional practicada por la Administración de El Escorial adolece de una clara falta de fundamentación, en la medida que el documento informático en que dicha liquidación consiste se limita a dejar marcadas con asterisco (*) las casillas en las que existe discrepancia entre lo declarado por el sujeto pasivo y lo apreciado por la Administración, sin que en dicho documento se contuviera mención ni cita alguna del art. 9.1 e) Ley 18/1991 del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuya interpretación constituía el núcleo fundamental de la discrepancia.” Denunciada la indefensión por ello, el Tribunal Constitucional aclara que “(e)l análisis de esta queja debe partir del hecho de que la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva únicamente puede predicarse de las resoluciones judiciales y, por consiguiente, en el presente caso, de la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid confirmatoria de la resolución liquidatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.”

perjudicado, encubriéndose tras una aparente resolución judicial fundada en Derecho, una efectiva denegación de justicia.”¹⁴⁸

El supuesto enjuiciado en este recurso de amparo constituye, desde nuestro punto de vista, un ejemplo paradigmático de que el derecho constitucional a la prueba, tal y como está configurado, se proyecta necesariamente sobre el procedimiento tributario, toda vez que su conculcación siempre va a poder ser corregida mediante el recurso a la jurisdicción. El origen del litigio de esta sentencia de amparo se encontraba en si el inmueble por el que el recurrente practicó la deducción por inversión en vivienda habitual era o no su vivienda habitual. La Administración tributaria, tras un procedimiento de comprobación, había practicado liquidación rechazando la deducción, ya que el reclamante y su esposa habían declarado a la Administración tributaria un domicilio fiscal distinto, justificándolo en que, al ser los dos empresarios, sólo acudían al domicilio, que constituía su verdadera vivienda habitual, para dormir, por lo que, para facilitar la práctica de notificaciones, venían declarando como domicilio fiscal el de la actividad. El TEAR de Galicia desestimó la reclamación confirmando la liquidación practicada. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia y solicitado el recibimiento a prueba del recurso, por auto de la Sala, se acordó no haber lugar al recibimiento a prueba solicitado por no estimarse que fuera “trascendente para la resolución del presente litigio”. Interpuesto recurso de súplica contra el anterior auto, reiterando la petición de recibimiento del pleito a prueba, éste fue desestimado por nuevo auto, al considerar la Sala que “las alegaciones contenidas en el escrito de interposición del recurso de súplica no son bastantes para desvirtuar los razonamientos de la resolución que se impugna”. Finalmente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo dictó Sentencia

¹⁴⁸ Doctrina reiterada en Sentencias del Tribunal Constitucional 37/2000, de 14 de febrero, FJ 4; 19/2001, de 29 de enero, FJ 6; 73/2001, de 26 de marzo, FJ 4; 4/2005, de 17 de enero, FJ 5; 308/2005, de 12 de diciembre, FJ 4; 42/2007, de 26 de febrero, FJ 5.

desestimando el recurso básicamente porque la “propia afirmación [del recurrente] y esos pretendidos elementos de convicción quedan inhabilitados en tal condición, o, al menos, respecto de estos segundos privada su declaración de fuerza probatoria suficiente para superponerse a la presunción de legalidad de los actos administrativos en materia de determinación de bases y deudas tributarias, al decir del artículo 8.º de la Ley General Tributaria, sin que, de otra parte, quepa obviar el principio de prueba, cuanto menos, de carácter indiciario, que supone la declaración por parte del sujeto pasivo del domicilio fiscal, una vez que la parte recurrente prescinde de lo que si cabría considerar prueba suficiente, como la certificación de empadronamiento, u otras de similar alcance, como el informe derivado de actuaciones de comprobación de la Policía municipal, dado que el abono del recibo de recogida de basura no es elemento suficiente por sí sólo (...)”.

Recurrida en amparo la Sentencia dictada, el Tribunal Constitucional entendió en la sentencia que comentamos que ambos autos adolecían “de una carencia de motivación que justifique realmente en Derecho las razones por las cuales la Sala no ha considerado trascendente el recibimiento del pleito a prueba para su resolución, sin que pueda reputarse motivación suficiente en el presente caso las frases estereotipadas utilizadas por el órgano judicial en una y otra resolución, sin ninguna individualización para el asunto concreto enjuiciado. Debe tenerse presente a estos efectos, que la existencia de una motivación adecuada y suficiente en función de las cuestiones que se susciten en cada caso concreto constituye una garantía esencial del justiciable, ya que la exteriorización de los rasgos más esenciales del razonamiento que han llevado a los órganos judiciales a adoptar una decisión dada permite apreciar su racionalidad, además de facilitar el control de la actividad jurisdiccional y, consecuentemente, de mejorar las posibilidades de defensa por parte de los ciudadanos de sus derechos (Sentencias del Tribunal Constitucional 209/1993, de 28 de junio, FJ 1 y 4/2005, de 17 de enero, FJ 5). Y desde luego esta

deficiente motivación de la que adolece la decisión de denegar el recibimiento del pleito a prueba no resulta subsanada en este caso por la Sentencia dictada en el proceso (Sentencia del Tribunal Constitucional 42/2007, de 26 de febrero, FJ 5).” A esta consideración, señala el Tribunal Constitucional, “ha de añadirse que el órgano judicial ha fundado en dicha Sentencia la desestimación de la pretensión actora deducida en el proceso contencioso-administrativo en no haber aportado el recurrente prueba suficiente, una vez descartados como elementos de convicción los documentos aportados con la demanda (...), de que la vivienda objeto de la litis constituía su residencia habitual, mencionando como elementos probatorios de tal calidad el certificado de empadronamiento u otras pruebas de similar alcance, como el informe derivado de actuaciones de comprobación de la Policía municipal. Así pues, el no acogimiento de la acción del demandante de amparo en el proceso contencioso-administrativo previo trae causa de la falta de acreditación de la cuestión fáctica sobre la que éste versaba —si la vivienda sita en (...) constituía o no su residencia habitual—, debiéndose destacar que al recurrente no se le ha permitido demostrar, como pretendía mediante la petición del recibimiento del pleito a prueba.”

De los argumentos del Tribunal Constitucional en esta sentencia, cabe extraer la conclusión de que el derecho a la prueba, aun habiendo sido defectuosamente esgrimido ante los órganos administrativos (en este caso, de aplicación de los tributos), puede, en virtud del artículo 24.2 de la CE, ejercitarse ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, siempre que se respete su configuración legal y las pruebas solicitadas resulten adecuadas y pertinentes para la demostración de los hechos que proceda, conforme a las notas definitorias del derecho que hemos estudiado.

La doctrina ha tenido ocasión de examinar la posibilidad de aplicar los derechos reconocidos en el artículo 24 de la CE dentro del procedimiento tributario. La cuestión fundamental, como se ha puesto de relieve por TEJERIZO

LÓPEZ, consiste en determinar si los derechos del artículo 24 de la CE tienen su aplicación exclusiva dentro del proceso jurisdiccional, esto es, sólo son ejercitables ante los jueces y tribunales de la jurisdicción ordinaria, o si por el contrario puede invocarse también su aplicación dentro del procedimiento administrativo. Para este autor, si bien el Tribunal Constitucional parece limitar en muchas resoluciones el ámbito de aplicación de estos derechos al proceso ante jueces y tribunales,¹⁴⁹ en algunos pronunciamientos existen indicios de que estos derechos pueden ejercitarse en la actuación administrativa.¹⁵⁰

Ciertamente, en cuanto al procedimiento sancionador no parece haber duda alguna. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado con meridiana claridad en múltiples pronunciamientos en favor de la aplicación de las garantías procesales derivadas del artículo 24 de la CE al procedimiento administrativo sancionador, también del derecho a la prueba, y así, en la sentencia 82/2009, de 23 de marzo, dictada en un recurso de amparo, se venía a declarar lo siguiente:

“... para que pudiera apreciarse que efectivamente ha existido en el procedimiento sancionador la lesión de los derechos a la defensa y a utilizar los medios de prueba (artículo 24.2 de la CE) que denuncia la recurrente, sería preciso que ésta hubiera alegado y fundamentado

¹⁴⁹ Cita al respecto los Autos 664/1984, de 7 de noviembre, y 916/1987, de 15 de julio, y la Sentencia 175/1987, de 4 de noviembre. En todas estas decisiones se dice claramente que los derechos reconocidos ex artículo 24 CE sólo operan en el ámbito de las actuaciones judiciales o, a lo más, jurisdiccionales.

¹⁵⁰ “Así, en los Autos 6/1987, de 9 de enero, y 45/1987, de 14 de enero, se reconoce la aplicación de estos derechos en la actividad administrativa, sobre todo en los procedimientos de naturaleza sancionadora. Y lo mismo sucede en las Sentencias 110/1984, de 26 de noviembre (*BJC*, 44), y 76/1990, de 26 de abril (*BJC*, 109), ambas importantes por referirse a cuestiones tributarias (la primera a la investigación de cuentas corrientes por la Hacienda Pública y la segunda a la constitucionalidad de la reforma de la LGT de 1985). (...) lo que interesa destacar ahora de ellas es que aceptan, al menos implícitamente, que el artículo 24 CE se aplica en los procedimientos tributarios.” TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El Principio de Tutela Judicial Efectiva y los procedimientos tributarios”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 82, 1994, p. 267.

adecuadamente en esta jurisdicción de amparo que la actividad probatoria, que no fue admitida o practicada, era decisiva en términos de defensa, esto es, que hubiera podido tener una influencia decisiva en la resolución del procedimiento, sin que la verificación de tal extremo pueda ser emprendida por este Tribunal mediante un examen de oficio de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto. De ese modo, el recurrente ha de razonar en esta jurisdicción constitucional en un doble sentido. Por un lado, respecto de la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas; de otro, argumentando que la resolución final del proceso judicial podría haberle sido favorable de haberse aceptado y practicado la prueba objeto de controversia, ya que sólo en tal caso, comprobado que el fallo pudo, acaso, haber sido otro si la prueba se hubiera admitido, podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien, por este motivo, busca amparo...”

En la sentencia que comentamos, el Tribunal Constitucional parte de que es posible enjuiciar en amparo que ha existido en el procedimiento administrativo sancionador la lesión de los derechos a la defensa y a utilizar los medios de prueba reconocidos por el artículo 24.2 de la CE, de lo que se deriva que estos derechos también deben respetarse en el procedimiento administrativo. El único problema en el caso comentado, que constituye precisamente la razón por la que no se le otorga el amparo, es que la recurrente no actuó en el recurso, a la hora de demostrar la indefensión, conforme a la doctrina sobre la misma que hemos resumido en las páginas anteriores de este trabajo.

En otras ocasiones, el Tribunal Constitucional ante una denuncia de irrazonabilidad del pronunciamiento judicial que desestimó el recurso contencioso-administrativo por no haber acreditado los presupuestos de hecho para aplicarse el porcentaje de deducción extraordinario y la exención de toda

tributación de los rendimientos obtenidos¹⁵¹, procede a un examen minucioso del expediente administrativo del órgano de gestión, del expediente de la reclamación y de las actuaciones judiciales, ya que “(e)sta extracción de algunos datos procedentes de las actuaciones, aunque tediosa, permite, no obstante, una cabal comprensión de los razonamientos contenidos en la Sentencia impugnada que, sin embargo, los demandantes de amparo tachan de irrazonables y de ser causantes de la indefensión alegada.” Y aunque debe admitir que, en relación con la indefensión denunciada por no citarse los preceptos en la liquidación provisional, que, en efecto, no puede “tacharse la misma de ejemplo de motivación ni de seguridad jurídica”, concluye que lo cierto es que no existió indefensión constitucionalmente relevante, entre otras razones, porque “en el recurso contencioso-administrativo que los demandantes de amparo interpusieron contra la misma (...) tuvieron una nueva oportunidad de alegar y probar todo lo que a su Derecho convino.”¹⁵²

El derecho a la prueba, por tanto, debe ejercitarse en primer lugar en el procedimiento de aplicación de los tributos – sea de gestión, de inspección o de recaudación-, en el procedimiento sancionador, aunque allí con otros matices que veremos más adelante, y, posteriormente, en los procedimientos de revisión en vía administrativa. Pero, que esto sea así, tampoco puede llevar a constreñir la práctica de la prueba al procedimiento tributario e interpretar que, por el mero hecho de que no se hayan practicado en este procedimiento, no se puedan practicar en el posterior recurso contencioso-administrativo, oponiendo a ello la presunción de legalidad de los actos administrativos. Ello sería contrario al

¹⁵¹ La actuación administrativa estimó no aplicable la exención del 15 por 100 prevista por el art. 28.2 de la Ley 18/1991 del IRPF, entonces vigente, para los minusválidos que necesitan de otra persona para trasladarse desde su domicilio al lugar de trabajo, lo que a juicio de la parte recurrente resultaba arbitrario, por cuanto se fundamentaba en la falta de acreditación de esta circunstancia cuando los demandantes afirmaban no haber sido requeridos para ello.

¹⁵² Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio, FJ 5.

derecho de defensa y a la tutela judicial efectiva, como ha reconocido el propio Tribunal constitucional:

“... 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 3012004, de 4 de marzo, FJ 2.- y así lo hemos reiterado al pronunciamos en relación con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso- administrativa —SSTC 98/1992, de 22 de junio, FJ 3, y 160/2001, de 5 de julio, FJ 4—, lo que aparece reconocido expresamente en la literalidad del art. 69.1 de la Ley 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 a éste’.”¹⁵³

¹⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, FJ 9. Sobre esta cuestión, GARZÓN HERRERO ha escrito que: “La Constitución no excepciona, como no podría ser de otra manera, el proceso contencioso de los requisitos ontológicos que todo proceso exige si quiere ser tal. ¿Qué alcance tiene lo hasta ahora dicho? Por ejemplo, que no se puede decidir la conformidad a derecho de un acto administrativo, en un proceso, en función de la presunción de legalidad de ese acto, pues si ello es así, la quiebra del principio de igualdad de las partes procesales es manifiesta. Del mismo modo, a pesar de ser un lugar común, arrastrado desde antes de la Constitución, no se puede seguir sosteniendo que determinados actos administrativos gozan de la presunción de acierto. Su acierto o desacierto debe decidirse en función de las reglas probatorias y carga de la prueba, no en base a apotegmas que consagran la desigualdad de las partes”. Véase GARZÓN HERRERO, M., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: la aportación de documentos probatorios en las distintas fases

De la doctrina del Tribunal Constitucional comentada, podemos extraer con TEJERIZO LÓPEZ la conclusión de que la discusión sobre la aplicación del artículo 24 CE, o los derechos allí reconocidos, a la actuación administrativa, “no deja de ser artificiosa por cuanto no distingue los derechos en sí mismos (aspecto material) respecto de su ejercicio (aspecto formal).” Como con agudeza señala este autor, se podría “aceptar que la alegación de los derechos mencionados, sobre todo el primero y fundamental de tutela judicial efectiva, no pueda ejercitarse más que en sede jurisdiccional y no administrativa, pero no puede desconocerse que la actuación de la Administración debe realizarse en modo tal que no suponga *prima facie* un desconocimiento o una violación de tales principios. Esto es especialmente necesario en los procedimientos sancionadores, tan importantes en materia tributaria.”¹⁵⁴

En síntesis, compartimos la conclusión final de este autor de que los principios del artículo 24 de la CE deben tener plena aplicación en el ámbito administrativo, “si bien no puede accionarse sin más su violación, sobre todo en la vía de amparo, si previamente no se ha instado su respeto ante los Tribunales ordinarios competentes.”¹⁵⁵

Esta conclusión, como afirma PITA GRANDAL, “es absolutamente lógica y coherente con las características del mismo y con el marco constitucional que existe en nuestro ordenamiento para la Administración y la aplicación del sistema tributario. El mandato del artículo 103 de la CE, en el que se señala que “la administración sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo

de los procedimientos y la carga probatoria en la deducibilidad de las facturas” en AA VV, *XI Congreso tributario. La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF. Ediciones Foro Jurídico. Valencia, 2016, pp. 340-341.

¹⁵⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El Principio de Tutela...”, *op. cit.*, p. 268.

¹⁵⁵ *Ibíd.*, p. 268.

con los principios de eficacia..., con sometimiento pleno a la ley y al Derecho” debe recordarse en este lugar porque se justifica plenamente.”¹⁵⁶

No debemos, desde luego, perder de vista la perspectiva que nos abre el artículo 103 de la CE para enfrentarnos a los problemas que, en relación con el derecho a la prueba y el derecho de defensa, van a plantearse a buen seguro en los procedimientos tributarios. Problemas que derivan, como se ha dicho, de la singularidad del procedimiento tributario, que trasciende a la posición de los administrados en el ejercicio y defensa de sus derechos. En efecto, en los procedimientos de aplicación de los tributos, todo se ventila en actuaciones ante la Administración, que cuenta con unas facultades que comprometen el principio de igualdad de las partes y con conocidas herramientas para lograr la efectividad del tributo (por ejemplo, calificación, simulación, criterios económicos en la interpretación, analogía, fraude de ley y conflicto en la aplicación de la norma tributaria)¹⁵⁷.

Por otra parte, también se ha apuntado, la delimitación del hecho imponible y su cuantificación cuentan con instrumentos (las presunciones, las ficciones y las normas de valoración) que relativizan o limitan el derecho fundamental a la prueba,¹⁵⁸ como tendremos ocasión de estudiar.

Al contribuyente, se le imponen multitud de deberes, alguno de los cuales tiene que ver con la carga de la prueba, como también tendremos ocasión de exponer. Debe autoliquidar e ingresar el tributo o solicitar la devolución del exceso de impuesto, lo que implica el teórico conocimiento de normas cada vez más complejas y en permanente modificación, debe calificar los hechos para

¹⁵⁶ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 67.

¹⁵⁷ GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “La prueba en materia tributaria” en AA VV *Ponencias del VI Congreso Tributario. Octubre 2010*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011, p. 34.

¹⁵⁸ *Ibíd.*, p. 37.

identificar su sujeción al tributo, debe cuantificar hechos imponible, bases imponible y liquidable y calcular la cuota. Y debe realizar todas esas operaciones en unos modelos realmente complejos y, lo que es peor, en la mayoría de los casos, por medios informáticos a los que se supone que tiene acceso y que tiene conocimientos para manejarlos. Debe, por último, enfrentarse a múltiples obligaciones formales (llevar libros en complejas hojas de cálculo, según la última “moda” de la Administración, guardar datos relativos a bases imponible pendiente de compensar *ad infinitum*...).

La Administración, mientras tanto, permanece pasiva, cuenta con un plazo de prescripción de 4 años para comprobar (5 o 10 para denunciar por delito, en su caso) y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y, si su criterio y cálculo no coincide con el del contribuyente, puede reaccionar con un duro régimen sancionador. Además, si se equivoca en el ejercicio de sus potestades, no ocurre nada. A lo sumo, sólo afrontará unos intereses de demora.

Ante este panorama, una voz tan autorizada como la de GIMÉNEZ-REYNA ha tenido que admitir que “es difícil reconocer una posición acorde con las garantías constitucionales, porque la práctica ha impuesto sus propias reglas: la Inspección construye su historia y pasa el turno al visitado, quien tiene que probar que todo lo que aquélla dice no es cierto o, como mínimo, que cuenta con una interpretación razonable de las normas para legitimar su actuación, de suerte que el derecho a la prueba y el derecho de defensa no encuentran fácilmente su realización ...”.¹⁵⁹

¹⁵⁹ *Ibíd*em, p. 37. El autor citado, Inspector de Finanzas del Estado en excedencia, ha sido Subdirector General de Tributos Locales (1981-1986), Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (1996-1997), Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (1997-2000) y Secretario de Estado de Hacienda (2000-2001).

También en la doctrina hay voces que han denunciado la precariedad de la vigencia de los principios constitucionales en el proceso tributario, como ESEVERRI MARTÍNEZ, quien ha escrito que “el conjunto de principios constitucionales que propenden la tutela judicial efectiva y que se ciñen a procurar el derecho al juez, a la defensa, a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos..., y aquellos otros que en la Constitución se describen como derechos fundamentales del ciudadano... se resienten en su función garantista y protectora de los comportamientos en libertad del ciudadano cuando son transportados al procedimiento de liquidación tributaria, pues no se manifiestan con la misma eficacia, precisión e intensidad en el desarrollo de las actuaciones administrativas”.¹⁶⁰

Por ello, estamos de acuerdo con PITA GRANDAL en que ciertamente el art. 103 de la CE, que tiene su reflejo en el artículo 3.1 de la LRJSP,¹⁶¹ puede ayudar a resolver las controversias que este panorama va a originar, pues “decir que los derechos que contempla el art. 24 CE sólo son ejercitables en vía jurisdiccional sería tanto como decir que la Administración puede actuar de espaldas a la ley y al Derecho. Los derechos del art. 24 están en el ordenamiento jurídico precisamente para ser atendidos, y no sólo por los Tribunales cuando se produce su violación, sino también por la Administración financiera cuando actúa el Derecho.”¹⁶² Además, la propia CE en su artículo 106.1 ordena precisamente a los Tribunales controlar la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. Y no puede olvidarse, añadimos

¹⁶⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons. Madrid, 1995, p.11.

¹⁶¹ “1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.”

¹⁶² PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, pp. 67-68.

por nuestra parte, que el artículo 9.3 de la CE garantiza, entre otros importantes principios, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

A la misma conclusión vino a llegar GARCIA AÑOVEROS, quien, al preguntarse sobre la aplicabilidad en el ámbito tributario de la norma del artículo 24.2 de la CE se muestra categórico en la respuesta afirmativa. No sólo en la fase jurisdiccional, sino también en la fase administrativa, pueden ejercerse estos derechos y, por tanto, en los procedimientos tributarios tiene el ciudadano derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa. Para este ilustre profesor, la demostración de que no es una cuestión exclusiva de ejercicio de derechos en sede jurisdiccional la constituye el hecho de que la prueba aparezca regulada en los artículos 114 ad 119 de la LGT (de 1963, actuales artículos 105 a 108 de la LGT vigente).¹⁶³

A parecidas conclusiones llega PALAO TABOADA, para quien la remisión efectuada por el artículo 115 de la LGT de 1963 a las normas civiles sobre la prueba¹⁶⁴ supone, en definitiva, “proclamar en la esfera administrativa tributaria los principios de libertad de los medios de prueba y de valoración de la misma que rigen en la esfera civil, los cuales constituyen una conquista del Derecho procesal moderno”, indicando que el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, proclamado en el artículo 24.2 de la CE, se refiere a toda clase de procesos y, por tanto, también al contencioso-administrativo, y que “aunque no es directamente aplicable al procedimiento administrativo sí lo es de manera indirecta, pues las garantías procesales esenciales deben ser en esta esfera un reflejo de las que rigen en la judicial, en

¹⁶³ GARCIA AÑOVEROS, J., “Aspectos constitucionales del derecho...”, *op. cit.*, pp. 4030-4031. En el mismo sentido, ROMERO PLAZA, C. “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 89.

¹⁶⁴ Remisión actualmente contenida en el artículo 106 de la LGT de 2003, como veremos más adelante.

la cual la Administración tiene que sostener, ante la impugnación del particular, la validez del acto administrativo”¹⁶⁵

No obstante, esta opinión también cuenta con detractores, como LOPEZ MOLINO, para quien este juicio supone una peligrosa manera, aunque sea de manera inconsciente, de judicializar el procedimiento de gestión, ignorando las relaciones existentes entre proceso y procedimiento, y defendiendo posiciones extremas que resultan desproporcionadas para los problemas que pretenden resolver. El autor se opone a tal suerte de argumentación, pues, parte de un claro y reconocido rechazo interno a que se efectúen paralelismos entre el procedimiento tributario y el procedimiento judicial. Es más, en su opinión, “no queda tan claro que los postulados en los que el artículo 24 de la Constitución asienta el principio de tutela judicial efectiva –derecho al juez, a un proceso sin dilaciones indebidas, a utilizar los medios de prueba para la defensa- sean de aplicación literal, ni siquiera indirecta, al procedimiento tributario.” Para explicar esta drástica posición, expone el autor que el de ser tutelado por jueces y tribunales es un derecho que desarrolla toda su eficacia en el contexto de un proceso judicial, a través del que se dirimen intereses enfrentados, pero al procedimiento de gestión tributaria no es posible identificarlo con aquél. “Ni por razón de competencia de los órganos encargados de instruirlos, ni por razones que acompañan el desarrollo del procedimiento administrativo y el proceso judicial, permiten solapar los principios que informan a uno y otro. Y, por lo mismo, las garantías constitucionales establecidas para conformar los razonamientos jurídicos y la opinión del juzgador no puede extrapolarse a un ámbito en el que no se pretende acomodar la voluntad de ningún árbitro, sino desarrollar un conjunto de actuaciones tendentes a constatar si el particular ha ordenado su conducta al mandato de la ley. La tutela de los intereses que entran

¹⁶⁵ PALAO TABOADA, C., “La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 32, 1986, p. 152.

en juego en un procedimiento administrativo no es posible concretarla en el derecho a una defensa efectiva, puesto que ese procedimiento no es contradictorio, y tan digno de tutela debe ser el interés que defiende el particular como el perseguido por el órgano administrativo.” A la vista de todo ello, su conclusión es que la interpretación de los derechos fundamentales, en clave constitucional, haciéndolos extensibles al procedimiento de comprobación e inspección de los tributos, “sólo puede llevarse a cabo si partimos de la premisa de que el interés ciudadano no es el único que cabe proteger en el desarrollo de este procedimiento al trasluz de los principios constitucionales, y por ello, su salvaguarda ha de llevarse a cabo combinando su garantía con la de otros intereses que, como el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también son dignos de tutela al amparo de tan solemnes principios.”¹⁶⁶

Por nuestra parte, no compartimos las conclusiones de este autor, al menos en lo que hace al derecho a la prueba (artículo 24.2 de la CE) y al derecho de defensa (artículo 24.1 de la CE), derechos que, como ha dicho el Tribunal Constitucional, están “íntimamente conectados por una relación de causa a efecto”.¹⁶⁷ El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no debe, a nuestro juicio, condicionar la aplicación en el procedimiento tributario de los derechos de defensa y a la prueba, y debe ponerse en relación siempre con el deber impuesto constitucionalmente a la Administración por el artículo 103.1 de la CE de actuar en el procedimiento de gestión tributaria, entendido en sentido amplio, con objetividad y pleno sometimiento a la Ley y al Derecho. El derecho a la prueba en un procedimiento tributario, por otra parte, no debe rechazarse porque no pueda desempeñar su función de ser instrumento para resolver el conflicto dirimido por un juez imparcial, ya que también tiene la finalidad de evitarlo.¹⁶⁸

¹⁶⁶ LOPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, pp. 337-338.

¹⁶⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 187/1996, de 25 de noviembre, FJ 3.

¹⁶⁸ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba...”, *op. cit.*, p. 44.

Compartimos la opinión de PÉREZ ARRAIZ de que el artículo 24 de la CE tiene perfecta aplicación en el ámbito tributario “dado que en las normas tributarias se definen derechos y obligaciones para la Administración y los obligados tributarios, y que frente al obligación de pagar está el derecho a no pagar más de lo establecido por la ley.” Puede ocurrir, indica este autor –y seguramente, en nuestro país, pocos asesores fiscales no darían fe de que ello es así en más ocasiones de lo que sería deseable-, que las pretensiones de la Administración excedan de lo establecido por la Ley, “en cuyo caso las personas que se crean afectadas por este “exceso” tendrán derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales, a que hace referencia el artículo 24.1 de la Constitución.” Siendo esto así, el ciudadano, para ejercer el derecho a la prueba y el inseparable derecho de defensa, no deberá esperar necesariamente al proceso judicial pues, como acertadamente señala el autor, “habría igualmente que tener en cuenta que la Administración a la hora de ejercer sus pretensiones, ha de seguir un procedimiento en el que se pueden producir discrepancias entre la Administración y el sujeto, el cual, sin esperar a la fase jurisdiccional, sino que, en la propia fase administrativa, tendrá derecho a defender sus intereses legítimos, para lo que podrá utilizar en su defensa los medios de prueba pertinentes, a los que hace referencia el artículo 24 de la Constitución.”¹⁶⁹

A nuestro modo de ver, toda la razón asiste a TEJERIZO LÓPEZ cuando afirma con rotundidad que es “indudable que el derecho a la tutela judicial efectiva conlleva la de utilizar cuantos medios de prueba se consideren oportunos y que este derecho se debe aplicar, sin límite alguno, a los procedimientos tributarios.”¹⁷⁰ Esta aseveración encuentra su apoyo en la propia

¹⁶⁹ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba...”, *op. cit.* p. 45, siguiendo aquí a GARCÍA AÑOVEROS, J. “Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario”, *op. cit.*, pp. 4030 y 4031.

¹⁷⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El principio de tutela...”, *op. cit.*, p. 279.

doctrina del Tribunal Constitucional, pues en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ha reconocido expresamente la posibilidad de utilizar en los procedimientos tributarios cualesquiera medios de prueba.¹⁷¹

2.2 Las normas sobre la prueba en la LGT: visión panorámica

La regulación sustantiva de la prueba en nuestro ordenamiento tributario se encuentra dispersa en varios preceptos a lo largo del articulado de la LGT. Pese a que la Sección 2ª del Capítulo II “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios” del Título III de la LGT dedicado a “La aplicación de los tributos” reza con el título “La prueba”, lo cierto es que no todas las normas sobre la actividad probatoria en las actuaciones y procedimientos tributarios se encuentra contenida en dicha sección. Nos conformaremos en este apartado con una visión panorámica de la normativa sobre la prueba dispersa por la LGT, sin perjuicio del estudio más pormenorizado de estas normas en los capítulos siguientes de este trabajo.

¹⁷¹ “En el expediente administrativo sancionador, la aplicación del precepto impugnado no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia, según se deduce de la propia doctrina de este Tribunal. Así, el ATC 7/1989, en relación con los supuestos análogos planteados por las actas de la Inspección de Trabajo, señala que el correspondiente precepto no otorga a aquéllas una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria.” La sentencia está enjuiciando la constitucionalidad del artículo 145.3 de la LGT de 1963 según la redacción que le dio la Ley 10/1985, y aunque hace referencia al procedimiento sancionador, en realidad sus afirmaciones sobre el derecho a la prueba pueden extrapolarse a todo el procedimiento inspector y por ende, a los procedimientos de aplicación de los tributos, ya que el precepto establecía la presunción de certeza sobre los hechos que motivan la formalización de las diligencias y actas de la Inspección, documentos propios del procedimiento inspector en general, pero también las primeras de todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.

Efectivamente, encontramos normas relativas a la prueba en el catálogo de derechos de los obligados tributarios, que se contiene en el artículo 34.1 de la LGT. Estimamos que, en esa larga y heterogénea enumeración, directa o indirectamente, se refieren o guardan relación con la actividad probatoria los siguientes:

- El derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente [apartado g)].

- El derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por los obligados tributarios y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó [apartado h)].

- El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución [apartado l)].

- El derecho a ser oído en el trámite de audiencia [apartado m)].

- El derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios [apartado q)].

- El derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando [apartado r)].

- El derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en la LGT [apartado s)]

Muchos de los derechos recogidos en el artículo 34.1 de la LGT se encontraban ya recogidos en el artículo 3 de la LDGC. No obstante, se incorporaron algunos nuevos, siguiendo la recomendación contenida en los dos informes del IEF. Así en el primer Informe de 2001, la Comisión sostuvo que la LGT debería reseñar “otros derechos de contenido distintos de los anteriores, configurados, en general, como derechos que garantizan la posición jurídica del obligado tributario en el desarrollo de los procedimientos de aplicación del tributo. Su enumeración ha de ser la contenida en el vigente art. 3 de la LDGC y su contenido y regulación concreta remitirse al Título de la LGT dedicado a los procedimientos tributarios.”¹⁷² En el segundo Informe de 2003, la Comisión recomendó incluir los derechos que actualmente se contienen en los apartados l), q) y s).¹⁷³

También fuera de la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT hallamos el art. 99 LGT, norma que regula una de las tres fases en las que se divide el procedimiento tributario: concretamente la fase de “desarrollo”. Las otras dos, la “iniciación” se regula en el anterior artículo 98, y de la siguiente, la “terminación”, se ocupa el artículo 100 de la LGT.

¹⁷² Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión). IEF. Madrid, marzo de 2001, pp. 66-67.

¹⁷³ *Informe de la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. IEF. Comisión creada por Resolución Secretaría de Estado de Hacienda de 1-10-2002. Madrid, 2003, p. 21

El artículo 99 de la LGT, norma de carácter didáctico reclamada por la Comisión de 2001¹⁷⁴, bajo la rúbrica “Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios”, contiene varias normas relativas a la actividad probatoria:

a) Los ordinales 2 a 5¹⁷⁵ reiteran los derechos relativos a la prueba del artículo 34.1 de la misma LGT, que antes hemos transcrito, y así:

El número 2 reproduce el art. 34.1. h) con dos salvedades: primero, se establece la posibilidad de solicitar al interesado la ratificación de los datos ya aportados, propios o de terceros; segundo, el artículo 34.1 h) permite la posibilidad del rehúse “siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó”, requisito que no se reproduce, pero entendemos subsistente.

¹⁷⁴ “La LGT ha de contener un precepto de carácter didáctico que recuerde que la Administración podrá desarrollar todas las actuaciones y procedimientos que resulten necesarios para la correcta aplicación de los tributos. A continuación, debe incluirse, también con el mismo carácter, otro precepto en el que se recuerde que dicho desarrollo se ajustará a los principios de impulso de oficio, celeridad, cumplimiento de trámites por los obligados y no suspensión de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones generales del Derecho administrativo, pero sin especificar preceptos concretos”. “Informe de la Comisión para el estudio y propuestas...”, *op. cit.*, p. 140.

¹⁷⁵ LGT, Artículo 99. 2. “Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados. 3. Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas. 4. El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución. 5. El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta ley.”

El número 3 reproduce parte del artículo 34.1 g), donde se designan genéricamente como “declaraciones” lo que ahora se concreta en “autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones.”

El número 4 también traduce parte del artículo 34.1 g) pero se establecen determinados requisitos y restricciones. Empezando por estas últimas, las copias se pueden obtener “salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente”. Si el derecho a obtener copia de los documentos de un expediente está condicionado a haber sido parte en el mismo, no se entienden este tipo de restricciones, pues, a nuestro juicio, negar el acceso a una parte del expediente en el que el contribuyente es parte y que pueden ser utilizados en su regularización tributaria por la sola razón de que “afecta a intereses de terceros” o “a la intimidad de otras personas” puede ser contrario al derecho de defensa y al derecho a la prueba consagrados en el artículo 24.2 de la CE.

En cuanto al requisito temporal para el acceso a las copias, se establece que se expedirán “en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución”. Se ha dicho que ello deriva de la naturaleza de los procedimientos de comprobación e investigación.¹⁷⁶ No entendemos esta prevención, pues, a nuestro juicio, es innecesaria y puede ser igualmente contraria a los derechos del artículo 24.2 de la CE¹⁷⁷.

¹⁷⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Normas comunes a los procedimientos tributarios” en AA VV, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 321.

¹⁷⁷ Dudamos que se cumpla estrictamente en la práctica y, de hecho, en nuestra práctica profesional, por ejemplo, nos hemos visto obligados a solicitar copia de un expediente de derivación de responsabilidad, del que el contribuyente no había tenido conocimiento hasta que su salario fue embargado, y, en honor a la verdad, no se nos puso la menor traba por parte de la AEAT. La obtención de la copia del expediente era fundamental para el ejercicio del derecho de defensa, de tal forma que recibida esta, se constató que existían defectos de notificación desde

La posibilidad actual de acceso del interesado al expediente electrónico¹⁷⁸ puede solventar los problemas que esta norma podría causar, pues, efectivamente, aunque la copia del expediente, muchas veces necesaria para preparar la defensa del contribuyente, se soliciten en el trámite de audiencia, rara vez se consigue su expedición dentro del mismo, lo que obliga a solicitar la ampliación del trámite (art. 91 del RGGIAT), cuando no, en determinados supuestos, a presentar las alegaciones y pruebas fuera de plazo.

El apartado 5 del artículo 99 LGT está igualmente en relación con el artículo 35.1 h) de la LGT y permite el acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente para el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, salvando así lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT en cuanto al carácter reservado de los datos en poder de la Administración.

b) Mayor trascendencia tiene el apartado 6 del artículo 99 de la LGT en cuanto establece una norma relativa a la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios que, a nuestro juicio, debería haberse situado en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT, junto a la regulación de la prueba¹⁷⁹. Dice lo siguiente: “Para la práctica de la prueba en los procedimientos

el inicio del expediente, que, interpuesta reclamación económico-administrativa, llevaron al TEAR a anular todo lo actuado.

¹⁷⁸ En cuanto se mejore la información disponible en la Sede electrónica de la AEAT, apartado *Mis expedientes*, donde según la propia web se podrá “conocer el estado de tramitación de todos sus expedientes correspondientes a los procedimientos cuya tramitación se haya iniciado con posterioridad a 1-1-2010, así como realizar los trámites y las consultas previstas. Será necesario disponer de DNI electrónico, certificado electrónico válido o Cl@ve PIN.” Decimos que es necesaria la mejora, porque actualmente sólo ofrece acceso a los actos notificados por la AEAT, pero no, por ejemplo, a escritos, documentación y pruebas presentadas en el expediente, ni pruebas requeridas a terceros.

¹⁷⁹ Compartimos así la opinión de MANTERO SÁENZ, A., “Comentario al art. 99” en AA VV, “Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios...”, *op. cit.*, p. 520.

tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.”

La Memoria del Proyecto de LGT justificó esta norma como una especialidad introducida en el apartado 6 del artículo 99 en cuanto a la práctica de la prueba, “puesto que, a diferencia de lo dispuesto en los artículos 80 y 81 de la Ley 30/1992, se establece que en los procedimientos tributarios no será necesaria para la práctica de la prueba la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.”¹⁸⁰

Efectivamente, la LGT se aparta aquí de lo que disponía la Ley 30/1992, hoy regulado en los mismos términos en los artículos 77 y 78 de la LPAC, que establecen que cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, “el instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes. Asimismo, cuando lo considere necesario, el instructor, a petición de los interesados, podrá decidir la apertura de un período extraordinario de prueba por un plazo no superior a diez días” (artículo 77.2 de la LPAC). Por otra parte, la norma administrativa determina que la Administración “comunicará a los interesados, con antelación suficiente, el inicio de las actuaciones necesarias para la realización de las pruebas que hayan sido admitidas”, y que en la notificación “se consignará el lugar, fecha y hora en que se practicará la prueba, con la advertencia, en su caso, de que el interesado puede nombrar técnicos para que le asistan” (artículo 78. 1 y 2 Ley de la LPAC).¹⁸¹

¹⁸⁰ AA VV, “Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios...” *op. cit.*, p. 518.

¹⁸¹ La prevención del artículo 99.6 de la LGT resulta hoy igualmente necesaria de cara a la especialidad del procedimiento tributario, dado que el carácter supletorio que tiene la LPAC [Véase Disposición adicional primera.2 a)].

Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.6 de la LGT, no será necesaria la apertura de un período específico de prueba, ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados. Ello, dice FERREIRO LAPATZA, “resulta plenamente coherente con el carácter inquisitivo o de investigación que con frecuencia presenta el procedimiento tributario.”¹⁸² Además, desde el otro lado de la relación tributaria, podría decirse que se viene a establecer un derecho a la aportación de las pruebas en cualquier momento del procedimiento.¹⁸³

Siguiendo el orden establecido por la propia LGT, es el momento de ocuparnos de las normas contenidas en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT, que, según reza en la propia Ley, constituyen la regulación de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos. Sin perjuicio de que abordemos a lo largo de este trabajo con mayor profundidad los aspectos de la actividad probatoria contenidos en estas normas, bástenos por el momento en este apartado realizar un esbozo de las mismas, en cuanto constituyen la materialización positiva del derecho a la prueba.

La LGT contiene el expreso reconocimiento y regulación de la actividad probatoria en sus arts. 105 a 108.

El artículo 105 de la LGT contiene las reglas de la carga de la prueba en los procedimientos tributarios, señalando lo siguiente:

¹⁸² FERREIRO LAPATZA, J.J., *Derecho Tributario. Parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 156.

¹⁸³ MARTÍN DÍAZ, E., “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, en VVAA, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 455.

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”

La norma básicamente recoge el mismo principio que sobre la carga de la prueba se contenía en el artículo 114 de la LGT de 1963, acorde con el llamado principio dispositivo que se encontraba reflejado en el derogado artículo 1.214 del CC¹⁸⁴. Esta concepción clásica de la carga de la prueba que tiene su origen en el Derecho romano *-necessitas probandi incumbit ei qui agit-* ha venido interpretándose por la jurisprudencia en el sentido de que “cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”.¹⁸⁵

En la tramitación de la norma, ambas comisiones del IEF se pronunciaron por la línea continuista de la regulación de la prueba. Así, en el Informe de 2001, la Comisión consideró que, en general, puede mantenerse la regulación actual de la prueba con algunas matizaciones. En primer término, se recomendaría una mención expresa acerca de la aplicación de las normas generales contenidas en el CC en cuanto a los problemas de fondo en materia probatoria (medios de prueba y su valoración) y en la Ley de Enjuiciamiento Civil en cuanto a los procedimientos de realización de la actividad probatoria.”¹⁸⁶

¹⁸⁴ “Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone”. Esta norma fue derogada por la Disposición derogatoria única 2.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero (LEC), que regula la carga de la prueba en su artículo 217, que estudiaremos en el capítulo cuarto de este trabajo.

¹⁸⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 27 de enero de 1992, Rec. 1306/1990, Roj: STS 501/1992 - ECLI: ES:TS:1992:501, FJ 6.

¹⁸⁶ “Informe de la comisión para el estudio y propuestas...”, *op. cit.*, p 152.

En el seno de la segunda Comisión se discutió la posibilidad de recoger en la Ley dos concepciones distintas acerca de esta institución. Con arreglo a la primera, clásica en nuestra LGT, la prueba se rige por el principio dispositivo, plasmado en el art. 114 de la LGT de 1963. Es decir, cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, de manera que la Administración debe acreditar la realización del hecho imponible y del resto de elementos de cuantificación de la obligación, mientras que el obligado tributario lo hará de las circunstancias determinantes de los supuestos de exención o, en términos generales, de los beneficios fiscales. Existe una segunda posición, que fue considerada también por la Comisión, que defiende la aplicación del principio inquisitivo, según el cual sobre la Administración pesa la función (es decir, el derecho-deber) de acreditar toda la verdad material, incluso la que resulte favorable al obligado tributario.

La Comisión, sin embargo, se decantó por “mantener el principio dispositivo, tal y como se ha expresado antes, no sólo por fidelidad a una tradición ya muy consolidada y aceptada por todos los operadores jurídicos que actúan en el ámbito tributario, sino también porque esta tradición subraya y resalta el plano de igualdad en que se mueven los sujetos activos y pasivos en todas las relaciones tributarias.”¹⁸⁷

En el siguiente artículo 106 de la LGT, comienza con un apartado 1 que contiene la regulación de los medios y valoración de prueba en los procedimientos tributarios, la cual se efectúa por remisión a las normas que sobre el particular rigen para el proceso civil, salvo que la Ley establezca otra cosa. Dice así el precepto:

¹⁸⁷ “Informe de la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto...” *op. cit.*, pp. 44-45. Dejamos para el capítulo cuarto, donde abordaremos la cuestión de la carga de la prueba, la posible –a nuestro juicio, necesaria- interacción que puede sostenerse de ambos principios.

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

A continuación, los apartados 2 a 4 del precepto, en su redacción original, contenían normas especiales sobre prueba relativas a deducciones, gastos deducibles y compensaciones, que, como ya advirtió el Consejo de Estado, al que se hizo caso omiso en este particular, “no encajan con el epígrafe genérico de “normas sobre medios y valoración de la prueba”. Deberían constituir los tres apartados un precepto especial relativo a la prueba en materia de deducciones y compensaciones.”¹⁸⁸

Con efectos desde el 1 de enero de 2012, se añadió un nuevo apartado 2 y se renumeraron los anteriores, que pasaron a ser los apartados 3 a 5, por la Disposición final 1.uno.15 del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre. A tenor del apartado 2 que se incorpora, se aplicará el régimen común de la prueba a las pruebas e informaciones obtenidas de otros Estados u organismos internacionales:

“2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.”

La redacción actual de los apartados 3 y 4 del artículo 106 de la LGT (en vigor desde el 12 de octubre de 2015), es la que les fue dada por el artículo

¹⁸⁸ Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de Ley General Tributaria, p. 68

Unico.21 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, quedando redactados de la siguiente manera:

“3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”

Por su parte, el reenumerado apartado 5 (original apartado 4) por el Real Decreto-Ley 20/2011 fue suprimido por el artículo Unico.21 de la Ley 34/2015. Este precepto disponía lo siguiente:

“5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.”

La eliminación de este apartado se debe a la nueva regulación sobre las bases y cuotas compensadas, o pendientes de compensar, y de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar con origen en ejercicios prescritos, contenida, por un lado, en los artículos 66 bis, 70.3 y 115 de la LGT, y, por otro lado, en los artículos 26, 31, 32 y 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a los que dio nueva redacción la Disposición final sexta de la Ley 34/2015.

El siguiente artículo 107 de la LGT regula una prueba caracterizada por la inversión de la carga¹⁸⁹ y que en su literalidad crea serias dudas de constitucionalidad –como veremos más adelante-, cuando afirma que las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario, añadiendo que los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

Y, por último, cerrando la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT dedicada a “La prueba”, encontramos una norma de singular trascendencia, que regula las presunciones en materia tributaria y que se contiene en el artículo 108 de la LGT, según el cual:

¹⁸⁹ MONTERO DOMINGUEZ, A: “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: momento de su aportación”, en AA VV, *XI Congreso Tributario. La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2016, p. 355.

“1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. 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.

3. La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.

4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

5. En el caso de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando la Administración Tributaria no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirla a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario, requerido

expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente.”¹⁹⁰

Aún encontraremos algunas normas más relativas a la prueba a lo largo del articulado que sigue a la Sección 2ª, que expresamente se le dedica.

Con un tratamiento del todo similar al de las diligencias, es importante traer a colación el artículo 144 de la LGT, que, al regular el valor probatorio de las actas formalizadas en el procedimiento de comprobación e investigación, Inspección, se afirma que las “actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”, añadiendo que los “hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.”

Igualmente encontramos normas relativas a la prueba en el artículo 159 de la LGT cuando, al regular los elementos básicos del procedimiento para la aplicación de la norma antiabuso de carácter general de nuestro derecho tributario, el denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria, determina que cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la LGT lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes, configurando de esta forma un plazo específico para que se materialice el derecho a la defensa propio de todo procedimiento de aplicación de los tributos, habida cuenta del carácter contradictorio de los mismos.¹⁹¹

¹⁹⁰ El apartado 5 fue añadido por el artículo Único.22 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

¹⁹¹ Cfr. MONTERO DOMINGUEZ, A., “La prueba en los procedimientos administrativos...”, op. cit., p. 357.

No podemos concluir esta visión panorámica y no exhaustiva de la regulación positiva de la prueba sin citar también el artículo 177 undecies de la LGT, en el que, al regular los motivos de oposición contra las diligencias de embargo y contra el resto de actuaciones derivadas de una solicitud de cobro recibida en el ámbito de la asistencia mutua, se establece en el apartado 1 que contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo serán admisibles como motivos de oposición aquellos a los que se refiere el artículo 170.3 de la LGT, indicando que, en el caso de que el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad internacional o supranacional, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos. La información remitida a estos efectos, indica el precepto, tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.2 de la LGT.

Por último, indicar que las normas de la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT dedicadas a “La prueba” (artículos 105 a 108 de la LGT) se refieren a los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, recaudación e inspección). No obstante, estas normas son aplicables en los procedimientos de revisión, dada la remisión que se contiene a la citada Sección 2ª del capítulo II del título III en el artículo 214.1 de la LGT.

Para el procedimiento sancionador, el artículo 210.2 de la LGT regula la incorporación de la prueba obtenida en el procedimiento de aplicación de los tributos, estableciendo que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de la LGT y vayan a ser tenidos en cuenta en el

procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.¹⁹²

¹⁹² Los límites de este trabajo nos impedirán desarrollar el estudio de las particularidades de la prueba en el procedimiento sancionador, pues, aunque es un procedimiento incluido en las potestades de los órganos de Gestión, no es menos cierto que no es propiamente un procedimiento de gestión tributaria. Sólo apuntaremos que, en este procedimiento, rigen, además, los principios del derecho punitivo (presunción de inocencia, derecho a no declarar contra uno mismo, aplicación de la norma sancionadora más favorable...). Tribunal Constitucional, Sentencias 18/1981, de 8 de junio, FJ 2, 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2 y 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.

Capítulo 3

3 El objeto de la prueba

Una vez que hemos delimitado los conceptos de prueba y gestión tributaria, y aceptada la existencia de la prueba en los procedimientos desarrollados ante los órganos de gestión tributaria, desarrollada también su configuración jurídico-positiva y los principios constitucionales que la inspiran, conviene que avancemos algo más respondiendo a unas preguntas que nos ayudarán a comprender sus peculiaridades en materia tributaria y, en particular, en el procedimiento de gestión tributaria.

Los interrogantes a los que nos referimos son:

- ¿Qué hay que probar? O lo que es lo mismo, cuál es el objeto de la prueba y cuál el tema de la prueba.

- ¿Quién ha de probar? Esta pregunta nos remitirá directamente a la carga de la prueba.

- Y, por último, ¿con qué se prueba? Su respuesta nos remitirá a los medios y fuentes de prueba.

En este capítulo, trataremos de responder a la primera cuestión, dejando para los siguientes capítulos todo el estudio de la carga de la prueba y los medios y fuentes de prueba.

3.1 El objeto de la prueba

Para tratar de dar respuesta a la primera pregunta, esto es, qué es lo que ha de probarse en el procedimiento tributario, buena parte de la doctrina tributarista ha tendido a volver sus ojos hacia la construcción del objeto de la prueba dentro del proceso, y, por tanto, a la doctrina procesalista. Así, PÉREZ ARRAIZ recuerda este necesario punto de partida cuando afirma que “el estudio de la prueba en el Derecho Tributario nos obliga a profundizar no sólo en la disciplina del Derecho Financiero, sino en diversas materias y disciplinas, en especial en el Derecho Procesal. Dado que la institución de la prueba es netamente procesal, un estudio de la misma, aunque se realice desde el ámbito en el ámbito tributario nos obliga acudir a esta disciplina jurídica.”¹⁹³

Desde esta perspectiva, advierte este autor, y cierto es, que, con anterioridad a la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, ni el Código civil ni la derogada LEC de 1881, contenían una delimitación procesal precisa del objeto de la prueba; delimitación que sí se contiene actualmente en el artículo 281.1 de la vigente LEC, que señala, en el párrafo primero, que la prueba tendrá como objeto “los hechos que guarden relación con la tutela judicial que se pretenda obtener en el proceso”, indicándose en el párrafo segundo, que también “serán objeto de prueba la costumbre y el derecho extranjero.” Por su parte, el párrafo tercero de esta norma declara “exentos de prueba los hechos sobre los que exista plena conformidad de las partes, salvo en los casos en que la materia objeto del proceso esté fuera del poder de disposición de los litigantes” y el párrafo cuarto ordena que no será necesario probar “los hechos que gocen de notoriedad absoluta y general.” En realidad, observa PÉREZ ARRAIZ, “el objeto

¹⁹³ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en el procedimiento ...”, *op. cit.* p. 28.

de la prueba es la materia que debe ser probada, y dentro de esa materia los hechos constituyen el objeto principal de la prueba.”¹⁹⁴

Esta postura clásica sobre el objeto de la prueba la encontramos en la doctrina procesalista por ejemplo en GÓMEZ ORBANEJA, para quien “ante todo y sobre todo, el objeto sobre que versa la actividad probatoria, aquello que hay necesidad de probar, y que se logra o no probar, son *hechos*. Para probar los derechos, se prueban los hechos (hechos naturales o actos jurídicos) de que nacen los efectos; los hechos de donde resulta la existencia o la inexistencia de la relación jurídica cuya declaración se pide...”¹⁹⁵

Partiendo también de la doctrina procesalista, PITA GRANDAL cita a CARNELUTTI, quien sostuvo que el “objeto de la prueba es el hecho que debe verificarse y sobre el cual viene el juicio; objeto del juicio a verificar y objeto del juicio, mediante el cual se verifica, son necesariamente idénticos; solo, en rigor, quien reflexione que la prueba no es conocimiento, sino reconocimiento, dirá que su objeto *inmediato* es la afirmación, que se trata de verificar, y su objeto *mediato*, el *quid* afirmado.” De esta forma, aunque no se niega la postura clásica de que el objeto de la prueba son los hechos, el ilustre procesalista los refiere a las afirmaciones de las partes en relación con los hechos. ¹⁹⁶

Esta opinión de que el objeto de la prueba no lo constituyen propiamente los hechos sino las afirmaciones vertidas en relación con tales hechos, es compartida por SERRA DOMÍNGUEZ, quien gráficamente explica que los hechos, “entendidos como fenómenos exteriores al hombre en su acepción más general, son de una forma y no de otra, y como tales no requieren prueba.” Es

¹⁹⁴ *Ibíd.*, p. 20.

¹⁹⁵ GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho procesal...”, *op. cit.*, p. 292.

¹⁹⁶ CARNELUTTI, F., *Sistema procesal civil*, Vol. II, Uthea., Buenos Aires, 1994, p. 400, citado por PITA GRANDAL, A.M. “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 80.

imposible, razona el autor, probar una mesa, un contrato, una obligación. “Lo que requieren prueba son nuestras afirmaciones en relación con tales hechos. Sólo pueden ser probados, no los hechos, sino nuestros juicios existenciales o valorativo sobre tales hechos.”¹⁹⁷

Existen, no obstante, posturas intermedias como la de MONTERO AROCA, quien, partiendo de que debe distinguirse entre prueba en abstracto y prueba en un proceso concreto, viene a decir que, si por objeto de la prueba se entiende lo que puede ser probado, en abstracto y sin tener en cuenta un proceso concreto, ese objeto han de ser los hechos. Y, por el contrario, si la prueba se refiere a un proceso concreto, ésta ha de entenderse respecto a las afirmaciones de las partes sobre los hechos.¹⁹⁸

Pues bien, en nuestra opinión, la prueba en Derecho tributario puede perfectamente entenderse referida a un proceso concreto. Sostienen MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRIGUEZ que, a la vez que surge la relación jurídica tributaria material, tal y como es definida por la LGT, ya que todo tributo existe con la finalidad de ser recaudado, nace un proceso o conjunto de procedimientos que tiende a la recaudación del tributo; y a esto lo llaman estos autores proceso tributario, en el que se producen, o pueden producirse, una serie de actos de la Administración, del contribuyente, o de ambos, que se concatenan eslabonadamente, “se constituyen en proceso, es decir, la razón de ser de avance y desarrollo, y se observan unas forma rituales de producción. El proceso tributario, por tanto, se caracteriza por tres notas: la progresiva, la teleológica, y la ritual.”¹⁹⁹

¹⁹⁷ SERRA DOMÍNGUEZ, M., *Estudios de derecho procesal*, Ariel, Barcelona, 1969, p. 359.

¹⁹⁸ MONTERO AROCA, J., *La prueba en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1996, p.39.

¹⁹⁹ MANTERO SÁENZ A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., “Procedimiento en la Inspección...”, *op. cit.*, p.2.

Si admitimos esto, la prueba puede referirse a las afirmaciones tanto de la Administración tributaria como del obligado tributario, ya que la misma debe tender a fijar la verdad de los hechos y, en nuestro caso, acreditar la realización del hecho imponible y de los hechos que integran otras magnitudes como la base imponible y la base liquidable, entre otros posibles elementos de la configuración del tributo. Se trata de un problema fáctico y como tal hay que contemplarlo. Pero habrá que encuadrarlo dentro de una actividad probatoria, sea de la Administración, sea del contribuyente.²⁰⁰

A la misma conclusión llegamos si consideramos los ritos tributarios como un procedimiento y no un verdadero proceso.²⁰¹ Si entendemos el procedimiento como método de ejecutar alguna cosa, el procedimiento es la norma reguladora del proceso. Y para que el proceso sea regulable es necesario que se trate de un proceso intencional, esto es encaminado a conseguir un fin. Las nociones de proceso y procedimiento son independientes, aunque se relacionan entre sí. De esta forma el proceso es una sucesión de actos, y el procedimiento las normas que regulan su relación y desarrollo.²⁰² La prueba se produce en los

²⁰⁰ Véase MANTERO SÁENZ A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., "Procedimiento en la Inspección...", *op. cit.*, pp. 549-550.

²⁰¹ La doctrina, partiendo de que el procedimiento es un concepto de la Teoría General del Derecho que no se aplica de forma exclusiva en el Derecho tributario, se ha ocupado de la distinción entre proceso y procedimiento considerando que, a pesar de su aparente carácter artificioso, tiene relevancia al tratar la problemática de la prueba. Como hemos tenido ocasión de ver en un capítulo anterior, parte de la doctrina rechaza que en los procedimientos tributarios pueda hablarse de prueba en sentido estricto, apoyándose en que la verdadera prueba sólo puede tener lugar en el proceso. Nosotros no nos extenderemos en esta distinción, pues excedería de los límites de este trabajo; ha sido suficientemente estudiada, y, además, somos partidarios de considerar la existencia de la prueba también fuera del proceso, puesto que es un instrumento necesario en todo actuar jurídico. Sobre esta distinción y sus consecuencias puede verse PITA GRANDAL, A.M., "Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la L.G.T." en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda*, Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pp. 1463 a 1467. También PÉREZ ARRAEZ, J., "La prueba en...", *op. cit.*, pp. 27 a 34.

²⁰² PÉREZ ARRAEZ, J., "La prueba en...", *op. cit.*, p. 29.

procedimientos tributarios como un trámite más, por lo demás fundamental, de los mismos. Las normas sobre la prueba constituyen normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios, pues así se titula el Capítulo II de la LGT donde está incardinadas (Sección 2ª, artículos 105 a 108). Por consiguiente, pensamos que la prueba en los procedimientos tributarios se referirá a las afirmaciones o pretensiones de las partes sobre los hechos,²⁰³ en el sentido que antes comentábamos.

Por último, cabe reseñar que la doctrina procesalista también ha distinguido entre *qué puede probarse* (objeto de la prueba) y *qué debe ser probado* (tema de la prueba).²⁰⁴

Como ha señalado PITA GRANDAL, la diferencia entre objeto y tema de prueba reside en que, mientras que el *objeto de la prueba* hace referencia al hecho o supuesto de hecho de la norma jurídica, en su caso, aplicable, la expresión *tema de la prueba* se refiere a las afirmaciones y alegaciones fácticas.²⁰⁵

Se ha afirmado, en cuanto al objeto de la prueba, que la realidad susceptible de ser probada es aquella que puede formar parte del supuesto de hecho de las normas, aunque también puedan serlo en determinados supuestos las normas jurídicas, e incluso las máximas de la experiencia. Esto incluiría, no sólo los hechos de cuya existencia se ha hecho depender por el legislador una consecuencia jurídica, sino todas aquellas circunstancias de

²⁰³ En este mismo sentido, para DURÁN-SINDREU el objeto de la prueba son las afirmaciones de las partes. “La prueba tiene por objeto verificar la certeza de las afirmaciones formuladas en relación con unos hechos. El resultado de esa verificación es la demostración de que la afirmación relativa un hecho corresponde con la realidad.” DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., “Comprobación, prueba y...”, *op. cit.*, p. 83.

²⁰⁴ MONTERO AROCA, J., “La prueba ...”, *op. cit.*, pp. 39 a 42.

²⁰⁵ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 42

hecho que, aunque no integran la hipótesis normativa, permiten deducir la existencia de otros hechos que sí constituyen una característica legal de una hipótesis.²⁰⁶

El tema de la prueba, esto es, la cuestión que debe probarse, permitirá sin duda determinar qué medios de prueba deberán admitirse en el procedimiento y qué medios de prueba podrán rechazarse por ser impertinentes o por ser inútiles en relación con el concreto tema de la prueba que se ventile.²⁰⁷ Como hemos dicho en lugar precedente, el derecho a utilizar los medios de prueba no es un derecho absoluto, ni ilimitado. Es un derecho configurado por la Ley que sólo permite utilizar las pruebas que guarden relación con el objeto del procedimiento, en el sentido de lo que debe probarse.²⁰⁸

En cualquier caso, en los procedimientos tributarios rige plenamente el principio de legalidad y la búsqueda de la verdad material, por lo que el tema de la prueba no puede condicionar el objeto de la prueba. Entender que el tema de la prueba son las alegaciones de las partes sin duda ayuda a comprender la carga probatoria, que impone el artículo 105 de la LGT, pero el principio de legalidad exige que el objeto de la prueba verse y se dirija al conocimiento de la verdad material, de la realidad fáctica que la Ley constituye en presupuesto de hecho de la norma reguladora del tributo.²⁰⁹

En este sentido, entendemos que, al afrontar en cualquier procedimiento tributario la distribución de la prueba ordenada por el artículo 105.1 de la LGT,

²⁰⁶ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 191.

²⁰⁷ ROMERO PLAZA, C., “*Prueba y ...*”, *op. cit.*, p. 114

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 114. Sentencia del Tribunal Constitucional 89/1986, de 1 de julio, FJ 3º: “El derecho a las pruebas no es, en ningún caso, un derecho a llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada y, como reiteradamente ha afirmado este Tribunal, las pruebas que la parte puede tener derecho a practicar son las que guardan relación con el objeto del litigio.”

²⁰⁹ Véase PITA GRANDAL, A.M., “*La prueba en el procedimiento...*”, *op. cit.*, p. 82.

no podrá perderse de vista el objeto de la prueba, por imponerlo el principio de legalidad. Y siendo esto así, tampoco nos cabe duda de que dicho objeto, en suma, lo constituye el hecho imponible, tal y como se define en el artículo 20.1 de la LGT, esto es, “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.” O utilizando la definición, ya clásica, de SAINZ DE BUJANDA, el objeto de la prueba estará constituido por “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.²¹⁰

Pues bien, siendo el hecho imponible -presupuesto legal de carácter fáctico, que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria-²¹¹ el verdadero objeto, en nuestra opinión, de la prueba, el respeto al principio de legalidad impone que la actividad probatoria de las partes se dirija a su demostración y conocimiento en toda su dimensión²¹², y ello con independencia de cuáles hayan sido las alegaciones de las partes en el procedimiento, pues el hecho imponible debe reflejar la capacidad económica de los que lo realizan,²¹³ que es el pilar del deber constitucional de contribuir, de tal manera que, si la

²¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho: introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, Vol. IV, Instituto de estudios Políticos, Madrid, 1966, p. 335.

²¹¹ *Ibíd.*, p. 325.

²¹² Explica PITA GRANDAL que los principios dispositivo e inquisitivo no rigen en una forma absoluta y excluyente en el procedimiento tributario, sino que debe matizarse atendiendo a la realidad que se regula. “Y en ese sentido objeto de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria son los hechos que ponen de manifiesto la realización del hecho imponible.” PITA GRANDAL, A.M. “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 85

²¹³ En esta línea interpretativa, SUBERBIOLA GARBIZU ha escrito que “el papel que en estos procedimientos de aplicación de los tributos pueda tener el ejercicio de la prueba por parte de la administración coadyuva en la determinación de la capacidad económica del contribuyente, y, por tanto, en la fijación de la cuantía de su obligación a tenor de su realidad, ni más ni menos.” Por ello, “dentro, y más allá, de los procedimientos de aplicación de los tributos, la actividad probatoria de la administración como instrumento de su actividad cognoscitiva, debe servir para ajustar las liquidaciones tributarias que eventualmente se le haya girado a la capacidad económica real de obligado tributario”. SUBERBIOLA GARBIZU, I., “Aspectos problemáticos...”, *op. cit.*, pp. 630-631.

prueba pone de manifiesto aspectos del mismo que no entraban dentro de las pretensiones de las partes, deberá regularizarse la situación tributaria con arreglo a lo probado, beneficie a quien beneficie.

Esta idea, entendemos, subyace en el llamado principio de regularización íntegra. En base a este principio, y a no ser que pueda estimarse fraudulenta la conducta del contribuyente, bien porque trate de obtener alguna ventaja fiscal, bien porque evidencie algún abuso de la norma, la Administración tributaria debe de regularizar, tanto los aspectos que perjudiquen, como los que favorezcan al obligado tributario. Ello se basa a su vez en los principios de seguridad jurídica, prohibición del enriquecimiento injusto y neutralidad. Su aplicación evita que la invocación de la estanqueidad fiscal de los ejercicios o de los tributos objeto de comprobación, den, por ejemplo, lugar a que un gasto, de cuya deducibilidad no hay duda, no llegue a deducirse en ningún periodo impositivo, o que una cuota de IVA soportado deducible, pero no en el período en el que se ejercitó su deducción, no llegue a ser deducida nunca.²¹⁴

Esta actividad probatoria en el procedimiento de gestión tributaria, encaminada al conocimiento de la verdad material, a nuestro modo de ver, puede estar en cierto sentido limitada por el tipo de procedimiento elegido para la comprobación por los órganos de gestión, ya que su actuación está acotada, así como el alcance de las actuaciones, el objeto de la comprobación y los medios de comprobación que pueden emplearse. Más adelante estudiaremos el alcance y las actuaciones que pueden desarrollar los órganos de gestión en los procedimientos de verificación de datos (artículos 131 a 133 de la LGT) y de comprobación limitada (artículos 136 a 140 de la LGT).

²¹⁴ TEAC 23-10-2014, RG 00/02078/2011, que reitera criterio de TEAC 23-01-2014, RG 00/01024/2011 y TEAC 23-01-2014, RG 00/01815/2010.

En los procedimientos de revisión en vía administrativa (procedimientos especiales de revisión, recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas), entendemos que, si bien la prueba debe perseguir el mismo objeto, la prohibición de la *reformatio in peius* o reforma peyorativa podría condicionarlo, o al menos impedir que la resolución, normalmente acompañada de una liquidación, sea acorde con el hecho imponible probado. Piénsese en aquellos recursos en los que el Tribunal, al examinar la prueba en su conjunto, aprecie que la liquidación que debió practicarse conforme a lo probado en el expediente por la Administración y el contribuyente, debería determinar una cuota tributaria superior a la que arrojaba la liquidación impugnada. Conforme a lo dispuesto en el artículo 237.1, que es fiel reflejo del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, no podrá en ningún caso “empeorar la situación inicial del reclamante.”²¹⁵ A nuestro juicio, el mismo principio impide al órgano de Gestión tributaria reconsiderar la apreciación de la prueba practicada en expediente con ocasión de las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado tributario con ocasión de una propuesta de liquidación, o con ocasión de un recurso de reposición.

3.1.1 Prueba de los hechos

El artículo 105 de la LGT, tantas veces citado en este trabajo, como también lo hizo su antecesor el artículo 114 de la LGT de 1963, establece que en los

²¹⁵ Este principio también lo encontramos en el artículo 119.3 de la Ley 39/2015, que dispone que “la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial”. La prohibición de la *reformatio in peius* tiene relevancia constitucional, aunque no esté expresamente enunciada en el artículo 24 de la CE. Así, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 41/2008, de 18 de marzo, FJ 2, recuerda que “en un cuerpo de doctrina ya bien consolidado, este Tribunal ha ido delimitando el concepto de reforma peyorativa al referirlo a una incongruencia que lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva”. Son múltiples las sentencias en este sentido, entre las que cabe citar la STC 204/2007, de 24 de septiembre, la STC 50/2007, de 12 de marzo, y la STC 87/2006, de 27 de marzo.

procedimientos tributarios las partes intervinientes deben probar los hechos constitutivos de su derecho. El órgano que ha de resolver, como ocurre en el proceso, no puede sin más tener por ciertos los hechos alegados por las partes, sino que, como dice el precepto que acabamos de citar, cada parte deberá probar los hechos en los que funda su pretensión. Esto debe ser así, a nuestro juicio, aunque no exista litigio pues, como acertadamente ha apuntado ROMERO PLAZA, la prueba tiene sentido no sólo para resolver el conflicto sino para evitarlo.²¹⁶ En esta concepción de la prueba, tanto da si el órgano encargado de resolver es la Administración tributaria (el propio órgano encargado de la gestión del tributo, la Inspección de los tributos), como si se trata de un órgano revisor, administrativo o jurisdiccional, (Tribunales Económico-Administrativos o Jurisdicción Contencioso-Administrativa), pues incluso en el primero de los casos, en nuestra opinión, la prueba por parte del obligado tributario, tendrá el objeto de demostrar la rectitud de la conformación del hecho imponible, que el mismo se ha encargado de declarar y autoliquidar. Si está, por ejemplo, integrado por rendimientos de una actividad económica, su actividad probatoria tendrá por objeto demostrar que procede el régimen de estimación aplicado y

²¹⁶ Así, precisa el autor, “cuando en nuestra materia, el sujeto procede a determinar la cuota, de acuerdo con la Ley y a partir de una obligación que ha nacido ilíquida, lo hace en función de los medios de prueba que sostienen la medida de la realización del hecho imponible. Si posteriormente la Administración realizara una comprobación, el sujeto debería estar en condiciones de poder probar las afirmaciones que ha incorporado a su autoliquidación, siendo evidente a nuestro juicio que en dicha comprobación existirá actividad probatoria”. ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 111. Esta visión, sin duda acorde con lo que la práctica de los actuales procedimientos de gestión tributaria nos muestra, sigue bastante fielmente el razonamiento que PITA GRANDAL, quien, de manera un tanto contradictoria con su afirmación inicial de que en la fase de autoliquidación, en la que el sujeto determina el contenido de la prestación en que consiste la obligación tributaria, no aplicaría el artículo 114 LGT de 1963 (actualmente 105 de la LGT), se pregunta seguidamente si nos encontramos en ese momento en una fase en la que verdaderamente se desarrolla una actividad de prueba. Para la autora, la respuesta es negativa, si entendemos que la actividad probatoria se desarrolla allí donde existe un conflicto. Sin embargo, si entendemos que el instituto de la prueba tiene realmente efectividad no sólo para resolver el conflicto, sino también para evitarlo, tendremos que admitir que hay prueba incluso si no hay conflicto. Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, pp. 79-80.

que los ingresos computados y, en su caso, los gastos deducidos, lo han sido conforme a la configuración legal del presupuesto de hecho. Por su parte, el órgano de Gestión tributaria, verificará lo anterior y desarrollará la actividad probatoria que proceda, si lo alegado por el contribuyente no se valora como correcto. En la misma fase de propuesta de liquidación, subsiguiente, el obligado tributario puede quedar convencido de la configuración del hecho imponible, que evidencia la prueba de la Administración, resulta ajustada a la Ley, con lo que el conflicto ni siquiera existirá. Lo mismo ocurrirá si la Administración se muestra conforme con el resultado de la prueba practicada a instancias del obligado tributario, resolviendo que no procede dictar liquidación provisional.

Pero, como ya se ha expuesto, el derecho a la prueba consagrado por el artículo 24 de la CE es un derecho de configuración legal y no es ilimitado en modo alguno.²¹⁷ Han de respetarse las normas de prueba contenidas en la LGT, a las que nos hemos referido en el apartado 2.2 anterior. Pero también, por la remisión del artículo 106.1 de la LGT, las normas sobre medios y valoración de pruebas que se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en cuanto constituyen Derecho Común. La LEC establece una delimitación positiva de la prueba que puede proponerse o utilizarse en su artículo 281, conforme al cual, la prueba deberá tener como objeto los hechos que guarden relación con la tutela judicial que se pretenda obtener. Y también contiene una delimitación negativa de la prueba en el artículo 283, que indica las pruebas que no serán admisibles:

²¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 167/1988, de 27 de septiembre, FJ 2: “La doctrina de este Tribunal se ha referido con reiteración a ese derecho particular, notando que éste debe enmarcarse dentro de la legalidad -sistema legal probatorio, de libre aportación y apreciación- y de las facultades del Juez para estimar en principio su pertinencia, es decir, su relación efectiva con el verdadero tema que en el pleito se discute, sin que esté el órgano judicial, por tanto, sometido al mecanismo ciego de su aceptación como medio para proceder a su práctica.”

- No deberá admitirse ninguna prueba que, por no guardar relación con lo que sea objeto del procedimiento, haya de considerarse impertinente.

- Tampoco deben admitirse, por inútiles, aquellas pruebas que, según reglas y criterios razonables y seguros, en ningún caso puedan contribuir a esclarecer los hechos controvertidos.

- Nunca se admitirá como prueba cualquier actividad prohibida por la ley.

No existe pues, un derecho a exigir la práctica de cualquier tipo de prueba.²¹⁸ El Tribunal Supremo ha precisado cuando se entiende vulnerado el derecho a la prueba por su indebida denegación: “la quiebra se produce cuando la denegada es prueba necesaria, y por tanto es causa de indefensión en los términos del art. 24.1º de la CE.” Por ello, recuerda el Alto Tribunal, es doctrina del Tribunal Constitucional ²¹⁹ que el derecho a la prueba está delimitado por cuatro consideraciones, que entendemos perfectamente aplicables al procedimiento tributario²²⁰, con las oportunas matizaciones propias de su especialidad:

a) Que la prueba sea pertinente, pues sólo a ella se refiere el art. 24.2 de la Constitución. Es decir, debe tener relación con los hechos objeto del procedimiento.

b) Que, dada su configuración legal, es preciso que la parte la haya propuesto de acuerdo con las previsiones de la Ley procesal, es decir en tiempo

²¹⁸ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos...” *op. cit.* p. 23.

²¹⁹ Entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 237/99, de 20 de diciembre, 43/2003 de 3 de marzo y 1/2004 de 14 de enero.

²²⁰ Aún cuando se trata de una sentencia de la Sala de lo Penal. Véase Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sentencia de 18 de marzo de 2009, Rec. 11139/2008, Roj: STS 1558/2009 - ECLI: ES:TS:2009:1558, FJ 2.

oportuno y de forma legal. En nuestro caso, obviamente también con respeto a las normas sobre la prueba que se contienen en la LGT.

c) Desde la perspectiva del Tribunal sentenciador, para alegar la vulneración del derecho a la prueba, que éste la haya desestimado. La prueba no debe haber surtido efecto ni en el procedimiento de aplicación de los tributos, ni en la vía de revisión administrativa. Y será obligatorio, como también hemos expuesto antes, denunciar la indefensión en la vía jurisdiccional y no obtener la debida acogida por parte de la jurisdicción, para la viabilidad de cualquier recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

d) Al tratarse el derecho a la prueba de un derecho medial/procedimental, para que se pueda apreciar su vulneración ha de acreditarse que tal denegación ha podido tener una influencia en el fallo, porque podría haberse variado, y es esta aptitud de la prueba denegada en relación al fondo del asunto, lo que da lugar a la indefensión, que proscribe la Constitución, indefensión que debe ser material y no simplemente formal. La denegación de la prueba, por tanto, debe tener influencia decisiva en la resolución que se adopte, también en la vía administrativa.²²¹

No obstante, hay una serie de hechos que, básicamente por razones de eficacia procedimental, están dispensados por la propia Ley de ser probados. Los examinaremos seguidamente.

3.1.1.1 Hechos admitidos por las partes

En primer lugar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 281.3 de la LEC, están exentos de prueba los hechos sobre los que exista plena conformidad de las

²²¹ Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sentencia de 18 de marzo de 2009, Rec. 11139/2008. Roj: STS 1558/2009 - ECLI: ES:TS:2009:1558.

partes, salvo en los casos en que la materia objeto del proceso esté fuera del poder de disposición de estas. La norma tiene plena lógica en el proceso civil, donde rige el principio dispositivo, pero la admisión de hechos por las partes no supone la prueba de su existencia, sino que no es preciso que se prueben.²²² Es la ausencia de controversia sobre ellos, la que determina la innecesariedad de la prueba, ya que, conforme al artículo 283.2 de la LEC, la prueba debe contribuir a esclarecer los hechos controvertidos, pues en otro caso debe rechazarse por inútil; y si no hay controversia sobre los hechos, lógicamente es inútil probarlos.²²³

Pero siendo esto así en el proceso civil, la norma no puede trasladarse sin más al procedimiento tributario.²²⁴ Tampoco cabe a trasladar la restricción genérica impuesta por la ley procesal civil en el sentido de que la prueba debe recaer sobre los hechos que afirman las partes, los hechos no afirmados por las partes no existen para el juzgador, ni están necesitados de prueba.²²⁵ El principio de legalidad y la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria condicionan la aplicación de estas normas dispensadoras de prueba ya que, como antes hemos apuntado, la aplicación de los tributos exige el conocimiento exacto y preciso del hecho imponible, pues, de no hacerse así, de excluirse por convención de las partes algún dato fáctico relevante de su configuración, se estaría vulnerando el

²²² PITA GRANDAL, A.M., "La prueba en el procedimiento...", *op. cit.*, p. 85. MONTERO AROCA, J., "La prueba ...", *op. cit.*, pp. 43 y ss.

²²³ PÉREZ ARRAIZ, J., "La prueba en los procedimientos...", *op. cit.*, p. 24.

²²⁴ Ni siquiera es trasladable sin matices al procedimiento administrativo en general, como ha hecho notar BARRERO RODRÍGUEZ, ya que existirán procedimientos en los que la admisión de los hechos, sea por la Administración o por los interesados, permita dar por acreditado el presupuesto de hecho de la resolución, en tanto que habrá otros en los que, su eventual aceptación no exima a las partes de acreditar otras probanzas, que conduzcan a su efectiva acreditación. Esa aceptación puede no resultar bastante e, incluso, ser absolutamente irrelevante. Es lo que ocurre en general con todos aquellos procedimientos que tienen por objeto la acreditación de determinada realidad fáctica. Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., *La Prueba en el Procedimiento Administrativo*, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor, 2006, p. 157.

²²⁵ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "La prueba en...", *op. cit.*, p. 192. PITA GRANDAL, A.M., "La prueba en el procedimiento...", *op. cit.*, p. 82.

artículo 31.1 de la CE.²²⁶ Es por ello que los Tribunales Económico-Administrativos pueden conocer de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados; el único límite es la *reformatio in peius*, pues en ningún caso pueden empeorar la situación inicial del reclamante (artículo 237.1 de la LGT). Nada les impide, por tanto, revisar hechos en los que las partes estén de acuerdo o simplemente ho sean controvertidos.

En las relaciones reguladas por el Derecho Público, como es la relación tributaria, se ventilan intereses colectivos²²⁷ y, no lo olvidemos, se materializa el deber de contribuir jurídicamente constitucionalizado, por lo que nos encontraremos, con mayor frecuencia de lo que suele ocurrir en la práctica, con la excepción, que también establece el artículo 281.3 de la LEC, esto es, que objeto del proceso está fuera del poder de disposición de las partes.²²⁸ Si entendemos el hecho imponible como una suma algebraica de componentes positivos y negativos, como ocurre claramente con los impuestos personales,²²⁹ lo que acabamos de afirmar cobra pleno significado, poniendo de manifiesto que la concepción clásica, consagrada por la jurisprudencia, consistente en que la Administración debe probar la realización del hecho imponible y el resto de elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario debe probar circunstancias de exención, no sujeción, extinción de la obligación o beneficios

²²⁶ En este sentido, PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, pp. 85-86.

²²⁷ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 25.

²²⁸ Como apunta BARRERO RODRÍGUEZ, “Habrá que ponderar hasta qué punto la admisión del hecho entre en el poder dispositivo de quien la realiza o, si por afectar al interés público o a un tercero, su aceptación resulta irrelevante”. BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La Prueba en...”, *op. cit.*, p. 157.

²²⁹ Ya hemos dicho en lugar precedente que, siendo el hecho imponible, el presupuesto legal de carácter fáctico, que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria, verdadero objeto de la prueba, el respeto al principio de legalidad impone que toda la actividad probatoria se dirija a su demostración y conocimiento, y en toda su dimensión, con independencia de cuáles hayan sido las alegaciones de las partes en el procedimiento, pues el hecho imponible debe reflejar la capacidad económica del sujeto pasivo para cumplir con el mandato constitucional.

fiscales²³⁰ parte de una interpretación errónea del artículo 105 de la LGT, influida en exceso por la conceptualización del principio dispositivo en el proceso civil, como expondremos con mayor detalle cuando tratemos de la carga de la prueba.

En relación con este tema, la LGT contiene tres normas que deben traerse a colación en relación con este tema, pues nos sitúan ante el posible problema de la exclusión de prueba ante hechos admitidos por el obligado tributario.

La primera de ellas es el artículo 107. 2 de la LGT que, en relación con las diligencias -medio de documentación de la aplicación de los tributos común a los procedimientos englobados en la misma-, establece que los hechos contenidos en las diligencias y “aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones”, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho. Es decir, se establece una presunción *iuris tantum* de veracidad para ellos, de tal manera que el obligado tributario que los aceptó tiene que demostrar, no sólo su falsedad o inexactitud, sino también que incurrió en error de hecho al aceptarlos.

La segunda se contiene en el artículo 144.2 de la LGT que reitera la norma anterior prácticamente, pero en relación con las actas –documento propio del procedimiento inspector-, disponiendo que los hechos “aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos” e igualmente, sólo podrán rectificarse mediante prueba por estos de haber incurrido en error de hecho.

El artículo 156 de la LGT, que regula las actas de conformidad, contiene la tercera norma que mencionaremos en relación con este tema, cuando en el

²³⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 21 de junio de 2007, Rec. 172/2002, Roj: STS 4580/2007 - ECLI: ES:TS:2007:4580, FJ 8, entre otras muchas.

apartado 5 dice que les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de la LGT, esto es, la presunción de certeza que acabamos de comentar, a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria – hechos constar en el acta de conformidad- “respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad.”

Obviamente, en los dos primeros casos, se requerirá que la Administración tenga por ciertos los hechos consignados en la documentación de las actuaciones, produciéndose así una suerte de conformidad en los hechos, ya que en otro caso la presunción de certeza carecería de sentido. En el tercer caso, la conformidad en los hechos entendemos que es un elemento propio del procedimiento, ya que la tramitación de un acta de conformidad requiere que el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos.

Tendremos que volver sobre el valor probatorio de estos documentos al tratar sobre los medios de prueba, especialmente de las diligencias, en cuanto que son modo de documentar el procedimiento de gestión tributaria²³¹.

Nos basta, por el momento, poner de manifiesto que estas normas no suponen, a nuestro juicio, un supuesto de exclusión de prueba de los hechos admitidos. La doctrina se ha ocupado del problema de la admisión de los hechos, que incorporan estos documentos, con motivo del procedimiento contencioso-administrativo tributario. En este sentido, se ha preguntado si la existencia de un acta de conformidad, aunque lo mismo cabría decir de una diligencia, no ha de ser obstáculo para la posterior búsqueda de la verdad material por parte del juez, habida cuenta de que ha de ser la realización del hecho imponible, y no la

²³¹ Las actas en cuanto documentos propios del procedimiento de la inspección, no serán tratadas más que superficialmente, pues lo contrario excedería los límites de este trabajo.

manifestación de conformidad con unos determinados hechos, la que produzca el nacimiento de la obligación tributaria. La respuesta, categórica a nuestro juicio, debe ser que un acta de inspección o una diligencia, firmadas en conformidad por el sujeto pasivo, no constituyen supuestos de exclusión de prueba.²³²

Las razones de que ello deba ser así son varias, pero para nosotros la principal es que la propia Ley lo ha querido: en los tres preceptos citados la propia LGT establece la posibilidad de practicar prueba en contrario. Lo que se establece es una presunción de certeza de los hechos reflejados en el documento, que exige a quien los ha aceptado, vinculado por la doctrina de actos propios, que pruebe tanto el error de hecho en que incurrió al aceptarlos, como que los mismos hechos aceptados no son ciertos.²³³

²³² En este sentido, se ha pronunciado PITA GRANDAL, para quien “la admisión de hechos que incorpora acta de conformidad no debe entenderse como exclusión de actividad probatoria, sino que, por el contrario, significa que se ha realizado una actividad probatoria cuyo resultado viene reconocido por el sujeto pasivo que, en tal sentido, se ve vinculado por la doctrina de los actos propios. No obstante, ello no impide, que la liquidación pueda ser impugnada por otras causas y, por supuesto, por incongruencia entre el resultado de la actividad probatoria reflejada en el expediente y la liquidación practicada.” Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 89. Véase igualmente PÉREZ ARRAIZ, que, en el mismo sentido, ha apuntado que “un acta de la Inspección firmada en conformidad por el sujeto pasivo no constituye un supuesto de exclusión de la prueba. Y ello, al margen de que toda acta de la Inspección recoja que el resultado de una actividad probatoria”. PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 26. En contra, PUGLIESE, partiendo del carácter legítimo que tiene el acto administrativo, entiende que también deben serlo sus presupuestos materiales y, por ello, no sería admisible que un juez, en el deber de mantener la obligación de tal acto, pueda disponer la recogida de prueba con el fin de demostrar la falsedad o insuficiencia de los presupuestos materiales del acto administrativo. La facultad del juez para solicitar a la Administración ciertos documentos que obren en su poder, ha de basarse en que tales documentos no sólo no han sido admitidos por el contribuyente, sino que además han sido impugnados. Igualmente se ha negado la posibilidad del juez para sustituir a la Administración e imponer la prueba de unos hechos que han sido afirmados por el contribuyente, y han sido admitidos por la Administración como ciertos. Todo ello ha llevado a afirmar que los hechos admitidos por las partes, este caso la Administración y el contribuyente, no han de ser probados en el proceso tributario. Véase PUGLIESE, M., “La prueba en el proceso tributario”, *op. cit.*, pp. 50-51.

²³³ En relación con las actas, ROMERO PLAZA es rotundo al opinar que, decididamente, “la admisión de los hechos que incorpora un acta de conformidad no debe entenderse como exclusión de actividad probatoria, sino que significa que se ha realizado tal actividad y que, como

Se ha señalado también por la doctrina que, en el ámbito tributario, prevalecen elementos de interés objetivo como pueden ser las necesidades recaudatorias del Estado, la realización del principio de justicia en la distribución de la carga tributaria, o el principio de igualdad.²³⁴

En suma, a nuestro juicio, la admisión de hechos en el procedimiento de gestión tributaria, o en el procedimiento inspector, no constituye una circunstancia que los exonere de toda prueba, si dicha admisión no logra la efectiva acreditación del hecho imponible, que por imperativo de la Ley debe quedar siempre debidamente demostrado. En realidad, como bien se ha dicho, la aceptación de hechos en el procedimiento administrativo, y en el tributario en particular, juega más como un medio al servicio de la prueba, que como una auténtica exoneración de prueba.²³⁵

3.1.1.2 Hechos notorios y conocidos públicamente

El artículo 281.4 de la LEC establece que no será necesario probar “los hechos que gocen de notoriedad absoluta y general.” Se trata de hechos que pertenecen al conocimiento común de los hombres y pueden ser reconocidos por cualquier persona, no sólo por el juez, sin necesidad de demostración.²³⁶ La notoriedad, no obstante, es un concepto jurídico indeterminado y relativo, que

resultado de ella, reconocido por el sujeto pasivo, se firma un documento, de manera que quien lo firma se ve vinculado por la doctrina de los propios actos. Ello no obstante, la liquidación puede ser impugnada por otras causas.” ROMERO PLAZA, C. “Prueba y ...”, *op. cit.*, pp. 246-247.

²³⁴ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 26, si bien pone estos elementos de interés objetivo en relación con los supuestos en los que el juez, cuando lo considere oportuno, deba suplir la posible inactividad probatoria de las partes.

²³⁵ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La Prueba en el ...”, *op. cit.*, p. 158.

²³⁶ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 26

depende del lugar y del tiempo, así como del nivel cultural de las personas, de la normalidad de ese conocimiento y de que sea conocido por el juez.²³⁷

No se trata de un medio de prueba especial, sino de una hipótesis de exención de prueba, ahora bien, que no necesite ser probado no significa que el hecho notorio no deba ser alegado, es más, es necesario que lo sea.²³⁸

Los hechos notorios, una vez alegados en el procedimiento, quedan exentos de prueba, pero para surtan efectos, la LEC exige que la notoriedad sea absoluta y general²³⁹, requisitos que había venido exigiendo la jurisprudencia bajo la anterior LEC de 1889:

“Ahora bien, para que dichos "hechos notorios" puedan actuar en el área probatoria del proceso han de tener unas características rotundas de ser conocidos de una manera general y absoluta; y en el caso concreto (...) no deben pasar de ser considerados como conocimientos personales que pueden ser ciertos o no, pero que carecen de la generalidad suficiente, para que puedan fundamentar cualquier actuación procesal y ni mucho menos una actuación procesal compensatoria...”²⁴⁰

²³⁷ CASTILLEJO MANZANARES, R., “El objeto de la prueba”, en AA VV, GONZÁLEZ CANO, M.I. (Dir.), y ROMERO PRADAS, M.I.(Coord.), *La prueba en el proceso contencioso-administrativo, Tomo III*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 98.

²³⁸ GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho Procesal Civil...”, *op. cit.*, p. 303.

²³⁹ La actual LEC disipa cualquier polémica sobre la necesidad de prueba de los hechos notorios, al regularlos en el artículo 281.4, polémica doctrinal a la que se había enfrentado a antes la doctrina procesalista ante el silencio de la LEC de 1881. Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en...”, *op. cit.*, p 158.

²⁴⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1, Sentencia de 4 de febrero de 1998, Rec. 269/1994, Roj: STS 662/1998 - ECLI: ES:TS:1998:662, FJ 1.

El conocimiento de los hechos por el juzgador, o por la Administración, no constituye notoriedad, ni permite denegar por ello la prueba sobre los mismos, como también ha reconocido la jurisprudencia:

“Aquella situación precisa del país del solicitante, con inclusión de los matices necesarios para adoptar una decisión fundada, no es un hecho que goce de notoriedad absoluta y general, ni, por tanto, un hecho no necesitado de prueba. Además, la denegación de las pruebas encaminadas a su acreditación sólo queda justificada si el Juzgador, después detalla lo que, siendo relevante para el enjuiciamiento, tiene por notorio, pues sólo así se abre la posibilidad de que la parte impugne, o bien la notoriedad en sí misma, o bien la realidad de lo tenido por notorio”.²⁴¹

Notorio, por ejemplo, es un gran desastre nacional, como una pandemia mundial, que haga enfermar a buena parte de la población, y obligue al confinamiento en sus hogares de la restante población del país de acuerdo con las disposiciones dictadas por el gobierno y el parlamento para la crisis. No es notorio el hecho de la enfermedad de un contribuyente, que le impidió cumplir con sus obligaciones fiscales durante la pandemia, a efectos de alegar fuerza mayor en un expediente sancionador como causa de exclusión de responsabilidad.²⁴²

La alegación de un hecho notorio en el procedimiento de gestión tributaria dispensaría a quien lo alega de proponer prueba sobre el mismo,²⁴³ aunque lo

²⁴¹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5, Sentencia de 14 de octubre de 2004, Rec. 5924/2001, Roj: STS 6493/2004 - ECLI: ES:TS:2004:6493, FJ 3.

²⁴² Artículo 179.2 b) de la LGT. No lo sería, aunque al instructor le conste, por ejemplo, por haber sido vecino de cama de ese contribuyente en el hospital.

²⁴³ El problema, igual que ocurre en el ámbito jurisdiccional, será determinar cuándo nos encontramos ante un hecho de estas características. No es frecuente aislar hechos notorios en el procedimiento tributario. No se ha considerado hecho notorio “la depreciación general de los inmuebles” para probar que no se ha realizado el hecho imponible del IIVTNU pues “el obligado

contradiga la parte contraria. Esta siempre tendrá la posibilidad de aportar contraprueba de la no verdad del hecho notorio, no de su notoriedad.²⁴⁴

Por la misma razón, el órgano de revisión o el juez, en el proceso tributario, deberá tratar como falsa la alegación de un hecho que, aún no controvertido,²⁴⁵ sea notoriamente falsa, con la limitación de la *reformatio in peius*, a nuestro juicio.

En el proceso civil, por el juego del principio dispositivo, el juez no puede tener por acreditado un hecho, pese a ser notorio, si no es alegado. No obstante, indica GÓMEZ ORBANEJA, esta regla, que vale incondicionalmente para los hechos constitutivos, no alcanza a los impeditivos y extintivos, salvo que sean el supuesto de un contraderecho o excepción en sentido propio.²⁴⁶ Sin embargo, la vigencia del principio inquisitivo en los procedimientos tributarios, en base al cual pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario; y la realidad de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúe en defensa de un interés propio, sino del general, que no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir, como ha sido admitido por la jurisprudencia,²⁴⁷ nos lleva a pensar que esto no debiera ser así en los

tributario tiene fácil acreditar que con la transmisión del terreno se ha puesto de manifiesto una disminución del valor del mismo" (Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 13/02/2019, Rec. 4238/2017, Roj: STS 474/2019 - ECLI: ES:TS:2019:474, FJ 1). Sin embargo, se ha estimado que el Euribor referido a un año concreto "es un hecho notorio (no necesitado, por tanto, de prueba), representa un índice utilizado como referencia en los préstamos bancarios, que se calcula acudiendo a los datos de los cuarenta y cuatro bancos principales que operan en Europa" (Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 11 de marzo de 2013, Rec. 3854/2010, Roj: STS 1294/2013 - ECLI: ES:TS:2013:1294, FJ 6).

²⁴⁴ GÓMEZ ORBANEJA, E., "Derecho Procesal Civil...", *op. cit.* p. 304.

²⁴⁵ *Ibíd.*, p. 304.

²⁴⁶ *Ibíd.*, p. 304. Así, cita este autor el siguiente ejemplo: "Si es notoria la circunstancia de que resulte la causa ilícita del negocio, aún no alegada por el demandado, la sentencia, fundándose en la notoriedad, deberá desestimar la demanda; pero no si se trata del hecho de que resulte un vicio de consentimiento, o la prescripción, etc."

²⁴⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2, Sentencia de 11 de octubre de 2004, Rec. 7938/1999. Roj: STS 6363/2004 - ECLI: ES:TS:2004:6363, FJ 8.

procedimientos tributarios, de tal manera que, si la Administración tiene por cierto un hecho notorio, aunque no haya sido alegado por el obligado tributario, tiene el deber de considerarlo acreditado con las consecuencias que procedan. El obligado tributario, claro está, podrá oponerse, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, al hecho que la Administración estima como notorio, alegando y proponiendo la prueba en contra de la notoriedad, o que demuestre la falsedad del hecho notorio.²⁴⁸ Eso sí, cabe exigir a la Administración, como tiene declarado el Tribunal Supremo con respecto al juez, que “explique de dónde proviene la notoriedad y general conocimiento”, pues es claro que, cuando no se procediera así, “se infringe el principio de contradicción al impedirse a las partes (...) que pueden no tener tal clase de conocimiento, que critiquen (...) la apreciación realizada” por el juzgador.²⁴⁹

De otro lado, si la Administración no tiene por cierto el hecho que el obligado tributario considera acreditado por notoriedad, debería a nuestro juicio aportar prueba en ese sentido, además de facilitar la prueba al interesado para que pueda verificar su existencia, mediante un segundo requerimiento, por ejemplo, en los procedimientos de comprobación por Gestión Tributaria, dado que en los procedimientos de aplicación de los tributos no existe como tal la apertura de un trámite de prueba (artículo 99.6 de la LGT).²⁵⁰

3.1.2 Prueba de normas jurídicas

Respecto a la prueba del Derecho, la norma general es que las normas jurídicas no necesitan prueba, si bien, existen excepciones. Deberá ser objeto

²⁴⁸ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 160.

²⁴⁹ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 8 de octubre de 1999, Rec. 5681/1995, Roj: STS 6208/1999 - ECLI: ES:TS:1999:6208, FJ 3.

²⁵⁰ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 160.

de prueba una norma jurídica cuando es de Derecho extranjero o bien de Derecho consuetudinario. Así lo establece el artículo 281.2 de la LEC.²⁵¹

Partiendo de las reflexiones de la doctrina procesalista, que concluyen que el objeto de la prueba son las afirmaciones de las partes sobre los hechos, a las que anteriormente nos hemos referido, y acercándolas al ámbito del procedimiento tributario, PITA GRANDAL observa que, si la prueba recae en las alegaciones de las partes, se podría admitir que el objeto de la prueba puede consistir en cuestiones de hecho y de derecho, pues son en ambos casos presupuestos fácticos o jurídicos de la pretensión. En cualquier caso, advierte que no hay que confundir alegaciones de derecho con fundamentos de derecho, que en ningún caso habrá que probar.²⁵²

Ciertamente, como afirma la autora citada, la necesidad de probar las alegaciones de derecho puede tener virtualidad en materia tributaria. Podríamos citar, por ejemplo, la necesidad de acreditar la residencia fiscal en el extranjero a efectos de la sujeción de las rentas obtenidas en España al IRNR, sobre todo en casos de conflicto de residencia, pudiendo ser residente en cualquiera de los dos países conforme a la legislación interna de cada país. Será necesario probar la alegación de derecho formulada, ya que la residencia fiscal no es simplemente una situación de hecho.²⁵³

3.1.2.1 Prueba de la norma extranjera

En cuanto a la prueba del Derecho extranjero, puede tener ciertamente relevancia en Derecho Tributario, pues el proceso histórico de integración

²⁵¹ “También serán objeto de prueba la costumbre y el derecho extranjero.”

²⁵² PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 81.

²⁵³ Artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE.

mundial de las esferas económica, política, cultural y social, en un mundo cada vez más intercomunicado, que se ha dado en llamar globalización, va a producir necesariamente muchas situaciones de doble imposición internacional, por no hablar de mecanismos transfronterizos potencialmente abusivos, en los que va a ser necesario examinar normativa perteneciente a ordenamientos de distintos países, tanto por los órganos de aplicación de los tributos como por los Tribunales Económico-Administrativos y tribunales de la jurisdicción ordinaria españoles.

El artículo 281.2 de la LEC indica que el Derecho extranjero será objeto de prueba en cuanto a contenido y vigencia. La razón es que el juez tiene obligación de conocer las fuentes legales del Derecho patrio, en virtud del principio *iura novit curia*, pero no tiene por qué conocer todos los derechos extranjeros.²⁵⁴ Por otra parte, el principio de legalidad y de conocimiento de oficio del Derecho por la Administración no puede alcanzar a las normas de otros ordenamientos, que no se integran en el sistema de fuentes nacional y, particularmente, en el sistema de fuentes del ordenamiento tributario recogido en el artículo 7 de la LGT.²⁵⁵

No obstante, como ha apuntado la doctrina, sería erróneo equiparar a efectos de prueba las normas jurídicas con los hechos. La norma extranjera sólo debería ser materia de prueba si es desconocida por el juez, o por el órgano administrativo encargado de decidir.²⁵⁶ El principio *da mihi factum dabo tibi ius*,

²⁵⁴ GÓMEZ ORBANEJA, E., "Derecho Procesal Civil...", *op. cit.*, p. 294.

²⁵⁵ Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 175. El artículo 7 de la LGT menciona, entre las fuentes del ordenamiento tributario, las normas de Derecho europeo, sobre las que debemos aclarar que, aun tratándose de normas emanadas por instancias supranacionales, están integradas en nuestro Derecho interno, de tal manera que no existe duda de la necesidad de su conocimiento por la Administración tributaria y por el Poder Judicial, de tal manera que estas normas no necesitan prueba.

²⁵⁶ Para GÓMEZ ORBANEJA "nada sería tan ilógico cómo aplicar estrictamente respecto de ella los principios de aportación de parte y dispositivo que rigen para la prueba de los hechos. ¿Es que el juez va a partir en su sentencia, digamos, de una pretendida disposición del Código civil francés, que él sepa que éste no contiene, sólo porque en su existencia no sea controvertida por

en cuya virtud el órgano decisor debe resolver conforme al derecho aplicable, aunque no haya sido correctamente alegado por las partes, habilita al mismo para indagar sobre la norma extranjera y su vigencia, lo que queda corroborado por lo dispuesto en el artículo 281.2 de la LEC, que, pese a establecer que el Derecho extranjero deberá ser probado en lo que respecta a su contenido y vigencia, habilita al órgano decisor para “valerse (...) de cuantos medios de averiguación estime necesarios para su aplicación.” Como acertadamente ha observado PÉREZ ARRAIZ, cuestión distinta es que, si las partes no prueban el Derecho extranjero, no pueden exigir su aplicación, cobrando así sentido la norma del artículo 281.2 de la LEC que ordena que “serán objeto de prueba”.²⁵⁷

Las partes en la relación tributaria son tanto el interesado como la Administración actuante y la norma de Derecho extranjero invocada debe quedar, como hemos apuntado, debidamente acreditada en el expediente si se pretende dictar una resolución fundada en ella. Dedicaremos un capítulo específico a la carga de la prueba, pero podemos adelantar que, como regla general la prueba debe ser aportada por la parte a la que favorece la aplicación de la norma extranjera, si bien, como también veremos más adelante, esta regla ha sufrido una importante modulación por la jurisprudencia, y en el ámbito del procedimiento tributario especialmente, lo que resulta también de la obligación, que incumbe al órgano administrativo instructor del procedimiento, que impone la realización de oficio de todos aquellos actos necesarios para el conocimiento y verificación del conjunto de los datos en virtud de los cuales debe dictarse la resolución.²⁵⁸

la parte contraria a la que la alegue?” Véase GÓMEZ ORBANEJA, E., *Derecho Procesal Civil...*, *op. cit.*, p. 294.

²⁵⁷ Véase PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, pp. 21-22.

²⁵⁸ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 175.

3.1.2.2 Prueba de la costumbre

A diferencia del Derecho extranjero, la costumbre si se encuentra entre las fuentes del ordenamiento tributario, pues el artículo 7.2 de la LGT establece que tendrán carácter supletorio los preceptos del Derecho común, y, precisamente, el artículo 1 del CC la menciona entre las fuentes del ordenamiento jurídico español.

MENÉNDEZ MORENO ha puesto de manifiesto el papel escasamente importante de la costumbre como fuente del Derecho en general, lo que se hace aún más evidente con relación al Derecho Financiero, dada la intensificación, cada día mayor, de la producción jurídica del Estado y demás entes políticos-territoriales, hasta el punto de carecer prácticamente de eficacia. En su opinión, esto se debe a dos razones: “en primer lugar, a que la materia financiera, y en particular la tributaria, están cubiertas por el principio de reserva de ley, de forma que ésta se convierte en la fuente primordial de producción de las normas jurídico-financieras, junto a las disposiciones reglamentarias dictadas para desarrollar las previsiones establecidas en las normas legales; y en segundo lugar, a que la Administración financiera está obligada a actuar conforme a lo dispuesto en las leyes.”²⁵⁹

Efectivamente, esas dos razones determinarán la escasa presencia de la costumbre como fuente del Derecho Financiero y Tributario, pues ciertamente es improbable la ausencia de ley o reglamento para que pueda desarrollar su papel supletorio. No obstante, pueden aislarse casos, como veremos, en los que se recurre a la costumbre, a veces por remisión de la propia Ley, por lo que no podemos dejar aquí su estudio.

²⁵⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2018, p. 86.

El carácter de fuente no escrita de la costumbre la sitúa al margen del principio *iura novit curia*, motivo por el que la costumbre debe ser probada, exigiéndolo así el artículo 281.2 de la LEC, si bien el precepto la dispensa de prueba “si las partes estuviesen conformes en su existencia y contenido y sus normas no afectasen al orden público.” La exclusión de prueba por el acuerdo de las partes, sin embargo, debe matizarse especialmente en Derecho Tributario, donde como venimos reiterando en este trabajo, se trata de relaciones reguladas por el Derecho Público, fuera del poder de disposición de las partes, donde impera el principio de investigación de oficio y donde se ventilan intereses colectivos.²⁶⁰

El número 3 del artículo 1 del CC precisa que la costumbre sólo regirá en defecto de Ley aplicable, no puede ser contraria a la moral o al orden público²⁶¹, y debe resultar probada²⁶². La doctrina procesalista ha precisado que es necesario que la costumbre *exista* y que debe cumplir los requisitos de continuidad y precisión. La existencia y condición de la costumbre, en suma, deben ser objeto de prueba.²⁶³ En relación con ello, el Tribunal Supremo ha exigido que “siendo la costumbre una cuestión de hecho, para poder apreciar su existencia, en tanto no venga reconocida por ley la institución a que afecte, se precisa que se alegue y pruebe por la parte que sostenga un derecho, con relación de sus circunstancias, alcance y demás preciso para deducir las

²⁶⁰ En este sentido, puede verse RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en ...”, *op. cit.* p.192.

²⁶¹ DÍEZ PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS sostienen que esta mención del orden público, tras la promulgación de la Constitución de 1978, hay que entenderla en el sentido de que la costumbre no puede ser contraria a la efectividad de los valores y principios consagrados en la norma suprema. Véase DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L. Y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 10^a. ed. reimp., Tecnos, Madrid, 2001, pp. 131 y 132.

²⁶² No obstante, dentro del Derecho patrio, encontramos supuestos en los que la costumbre no está necesitada de prueba. Es el caso de la costumbre que “sea notoria”, que el artículo 1.2 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, dispensa de prueba.

²⁶³ GÓMEZ ORBANEJA, E., *Derecho Procesal Civil...*, *op. cit.* p. 294.

consecuencias pretendidas, según tiene declarado esta Sala en sentencias, entre otras, de 25 de junio de 1920, 5 de diciembre de 1925, 26 de febrero de 1926, 14 de enero de 1928, 23 de diciembre de 1943, 24 de marzo de 1947, 8 de febrero de 1951 y 21 de febrero de 1957...”²⁶⁴

El problema aquí, como ha puesto de manifiesto BARRERO RODRÍGUEZ, se centra en la necesidad de determinar qué parte queda grabada con la carga de la prueba. La respuesta puede ser la misma que se da en cuanto al Derecho extranjero: como regla general la carga de la prueba debe correr a cargo de quien alega su existencia, porque pretende alguna ventaja en su aplicación. Esto no impide que, en determinados casos, el interés público en juego, o la mejor disponibilidad de la Administración para aportar la prueba de la norma consuetudinaria al expediente, pueda exigir que ésta coadyuve en la práctica de una prueba, que en principio no ha propuesto.²⁶⁵

Por otro lado, y por su posible aplicación en Derecho Tributario, debemos aquí hacer alusión al papel que en el Derecho Mercantil desempeñan los llamados usos del comercio. La doctrina mercantil los ha definido como “normas de Derecho objetivo creadas por la observancia repetida, uniforme y constante de los comerciantes en sus negocios.”²⁶⁶ Se trata, en términos de PANCORBO LÓPEZ, de usos sociales, propios de los comerciantes, pero con transcendencia jurídica, equiparable a la misma costumbre. Quedan excluidas de su ámbito las meras prácticas individuales, o las que, teniendo una proyección social, no alcanzan a obtener valor jurídico; “dada su variedad y virtualidad jurídica, su

²⁶⁴ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1, Sentencia de 4 de octubre de 1982, Roj: STS 1094/1982 - ECLI: ES:TS:1982:1094, Cdo. 6.

²⁶⁵ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 88.

²⁶⁶ URÍA GONZÁLEZ, R., *Derecho Mercantil*, 28ª ed. rev., Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 20.

consideración como costumbre, a efectos jurídicos, implicará la concurrencia de los mismos requisitos exigidos a ésta.”²⁶⁷

El artículo 2 del CCom los configura como fuente del Derecho mercantil: “Los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza, y, a falta de ambas reglas, por las del Derecho común.”

Tampoco se les aplica la máxima de *iura novit curia*. En palabras de IBÁÑEZ ALONSO, la dificultad de conocer la existencia del uso mercantil justifica que “al igual que la costumbre civil (art. 1.3 del CC) debe ser probado por las partes puesto que el juez no está obligado a conocerlo, ni ha de aplicarlo si no se alega y prueba su existencia por la parte que pretende basar en el uso su pretensión jurídica.”²⁶⁸

En Derecho Administrativo, del cual el Derecho Tributario no deja de ser una especialidad, la doctrina ha discutido incluso su valor como fuente del Derecho, si bien actualmente impera la defensa del carácter normativo de la

²⁶⁷ PANCORBO LÓPEZ, M.L., *Las costumbres y los usos bancarios, como fuentes del Derecho: su concreción en materia de protección de la clientela bancaria*, Universidad de Granada, Granada, 2005, p. 81.

²⁶⁸ IBÁÑEZ ALONSO, J., “Los usos del comercio”, *Revista del CES Felipe II*, nº 12, 2010. Disponible online: <http://www.cesfelipesegundo.com/revista/articulos2010/05.pdf>. En el mismo sentido, SÁNCHEZ CALERO, ha reflexionado sobre la necesidad de probar el Derecho consuetudinario, dada su falta de fijeza y claridad, así como la dificultad de distinguir, en muchas ocasiones, las cláusulas que han adquirido el carácter de uso (en el sentido de normativo) de las que son simplemente cláusulas de estilo o están en el estadio de los usos interpretativos. SÁNCHEZ CALERO, F. *Instituciones de Derecho Mercantil*, Vol. I, 23ª Ed., Madrid, 2010, p. 40. Sobre la prueba del uso véase PANCORBO LÓPEZ, M.L., “Las costumbres y los usos bancarios...” *op. cit.*, pp. 125 a 145.

costumbre, aún en forma limitada.²⁶⁹ Así lo tiene reconocido el Tribunal Supremo, que ha afirmado lo siguiente:

“El valor de la costumbre en el campo del Derecho Administrativo ha sido, y es, objeto de controversia; pero en todo caso está fuera de duda que su eficacia como fuente de derecho, y en concreto como motivo de casación, es reducido, aparte de aquellos supuestos en los que se admite normativamente su aplicación, o de que esta no haya de contravenir el bloque de la legalidad vigente. (...) Lo que ha de quedar firmemente establecido, no obstante, es que la alegación de un uso inveterado, aunque pueda haber llegado a merecer la consideración de costumbre acreditada, no puede contravenir lo dispuesto en la Ley.”²⁷⁰

No son muchos los casos en los que la normativa tributaria admite expresamente la aplicación de la costumbre, que es donde, a nuestro juicio, por exigencia del principio de legalidad, que rige en nuestro ámbito, puede tener alguna virtualidad. Por ello, la doctrina ha llegado a decir que, en el ámbito práctico, la costumbre no va a tener relevancia en el Derecho Financiero.²⁷¹ Pero supuestos, los hay; veamos algunos ejemplos:

El artículo 15 de la LIS, que se refiere a los gastos que no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles, menciona en el apartado e) a los donativos y liberalidades, especificando que no se entenderán comprendidos en

²⁶⁹ No podemos ocuparnos en este trabajo de las distintas posiciones de la doctrina, aun reconociendo el interés de la controversia, por lo que nos remitimos al resumen que se efectúa en BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, pp. 175 a 177; también y especialmente a GARRIDO FALLA, F., “Las fuentes no escritas del Derecho en el Derecho Administrativo”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 97, 1958, pp. 8 a 14.

²⁷⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4, Sentencia de 29 de diciembre de 1998, Rec. 2966/1993, Roj: STS 8001/1998 - ECLI: ES:TS:1998:8001, FJ 2.

²⁷¹ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 21.

esa letra e) los gastos “que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa”.

El artículo 14 de la LISD considera deducibles en las adquisiciones por causa de muerte para la determinación de la base imponible “b) Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.” En idénticos términos, se pronuncia el RISD en su artículo 33.1 c).

También podemos citar el artículo 80 de la LIVA, que al regular la modificación de la base imponible, en su apartado Dos, establece: “Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”

Matices distintos presenta una figura que, en el Derecho Administrativo, se suele estudiar tradicionalmente junto a la costumbre, incluso confundiéndose con esta.²⁷² Nos referimos al precedente administrativo que, a nuestro juicio, no solo puede invocarse en los procedimientos tributarios, sino que, por sus particularidades con respecto al procedimiento administrativo común, incluso plantea menos problemas para su alegación que en éste,²⁷³ por las razones que veremos, y, desde luego, presenta problemas probatorios propios, que deberemos examinar, diferenciándolo de la figura conexa pero distinta del acto propio.

²⁷² Véase DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente administrativo”. *Revista de Administración Pública*, núm. 98, 1982, p. 44.

²⁷³ Así lo pone de manifiesto MARÍN-BARNUEVO FABO en la Introducción a la excelente obra colectiva AA VV, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.), Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2018, p. 26.

3.1.3 Prueba del precedente administrativo y de los actos propios de la Administración.

En ocasiones, la doctrina ha considerado como formas imperfectas de costumbre las prácticas administrativas y los precedentes administrativos. Las prácticas administrativas consistirían en una reiteración de conductas y comportamientos de la Administración, esto es, una forma constante de actuación de los órganos administrativos. El precedente administrativo sería algo más, ya que comportaría una “norma” inducida de varias decisiones de la Administración, o sea, el criterio decisorio aplicado con reiteración por un órgano administrativo.²⁷⁴

En opinión de GARRIDO FALLA, sin embargo, el lugar de la costumbre en Derecho Administrativo lo ocupan las prácticas administrativas²⁷⁵, que el autor identifica con el *precedente administrativo*. Esta identificación la realiza el ilustre profesor aun siendo consciente de que ORTIZ DÍAZ, en su estudio clásico sobre esta figura jurídica,²⁷⁶ trazó líneas divisorias en cuanto a su distinta naturaleza jurídica, entre el precedente y las prácticas administrativas en el sentido antes expuesto. Para el profesor GARRIDO FALLA, las prácticas administrativas, relevantes en este sentido, son “aquellas de cuya observancia pueden deducirse beneficios o perjuicios para situaciones jurídicas individualizadas; por eso no nos preocupamos de distinguirlas del precedente”.²⁷⁷ A partir de esta asimilación, es

²⁷⁴ Véase MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 87.

²⁷⁵ GARRIDO FALLA, F., “Las fuentes no escritas...”, *op. cit.* p. 12

²⁷⁶ ORTIZ DIAZ, J., “El precedente administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 24, 1957, pp. 75-116.

²⁷⁷ ORTIZ DIAZ pone de relieve en su estudio la diferente naturaleza jurídica entre las prácticas administrativas y otras figuras jurídicas como la costumbre, el precedente, la jurisprudencia, la doctrina legal e incluso los principios generales del Derecho. Véase ORTIZ DIAZ, J., “El precedente ...”, *op. cit.*, pp. 75 a 84. Con referencia al precedente, señala que puede marcarse

usual en la doctrina del Derecho Administrativo referirse al precedente en el análisis que se dispensa a la costumbre.²⁷⁸

Por lo que aquí nos va a interesar, podemos definir al precedente administrativo, siguiendo a DÍEZ PICAZO, como “aquella actuación pasada de la

una diferencia entre éste y las prácticas administrativas. “Estas últimas constituyen meras normas usuales de carácter y eficacia puramente interna para la administración, derivadas de principios de técnica administrativa o de buena administración, que los funcionarios siguen en el desarrollo de su actividad, estilo corriente de proceder de éstos. Forman (...) el *esprit de suite* de la burocracia, las tradiciones propias de los empleados; en una palabra, la rutina administrativa. El precedente, por el contrario, es algo más; implica la resolución sustantiva de la Administración sobre cuestiones sometidas a la misma y generadora de derechos e intereses para los particulares”. *Ibíd.*, pp. 79-80. GARRIDO FALLA, como puede observarse, parte de una concepción más amplia del concepto “prácticas administrativas”, que no sería cualquier uso de la Administración, de ahí la asimilación con el precedente. Véase GARRIDO FALLA, F., “Las fuentes no escritas...”, *op. cit.*, p. 13.

²⁷⁸ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 177. A este respecto, DIEZ-PICAZO GIMÉNEZ considera que la acentuada tendencia de la doctrina a este tratamiento sistemático conjunto es incorrecta, ya que no se debe tratar al precedente “como normalmente se hace, en sede de fuentes del Derecho Administrativo, junto con la costumbre. Sería más acertado, por el contrario, su tratamiento en materia del principio de legalidad y, más concretamente, de control de la discrecionalidad administrativa.” DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente...”, *op. cit.*, pp. 44-45. Recientemente MARTÍN QUERALT, por el contrario, comentando la Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2018, ha sostenido que, ante la existencia de criterios contradictorios entre la doctrina del TEAC y lo sustentado por la Dirección General de Tributos en respuesta vinculante a consultas -actuaciones que, a nuestro juicio, pueden constituir precedente administrativo por sí mismas o condicionar su constitución al utilizarse por los órganos de aplicación de los tributos-, la resolución citada aborda un problema de “prelación de fuentes”, sobre el que más adelante el autor no profundiza, aunque denuncia el “eterno problema que, en materia tributaria y en el ámbito de las fuentes del Derecho, suscita la pluralidad de fuentes que se superponen a las tradicionalmente tenidas como tales por el art. 1 del Código Civil y 7 de la propia LGT”. Nosotros no vemos que pueda existir tal problema de prelación de fuentes, por la sencilla razón de que ni las resoluciones del TEAC, ni la doctrina de la DGT, plasmada en contestaciones a consultas, constituyen fuentes del Derecho. Ni la LGT en el citado artículo 7, ni por supuesto los preceptos del Derecho común y del Derecho Administrativo, ambos de aplicación supletoria, las conceptúan como tales. MARTÍN QUERALT, J., “Las mudables fuentes del ordenamiento tributario. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía 2.ª, núm. 7502/2015, de 8 de marzo de 2018”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión* núm. 39, Wolters Kluwer, 1 de junio de 2018. Disponible online en Smarteca.

Administración que, de algún modo, condiciona sus actuaciones presentes, exigiéndoles un contenido similar para casos similares.”²⁷⁹

La trascendencia práctica del tema en el procedimiento tributario no se escapará a ninguno de los distintos operadores jurídicos que se enfrentan diariamente a los problemas que plantean, por ejemplo, las comprobaciones masivas de los órganos de Gestión tributaria, y también de la Inspección de los tributos. Mencionamos estos dos procedimientos porque, en ellos, es algo habitual empezar por la comprobación de un ejercicio y, finalizada ésta, abrir actuaciones por el resto de los ejercicios no prescritos. No es en modo alguno infrecuente que, ante situaciones sustancialmente iguales, se resuelva de manera distinta. Incluso que frente a criterios manifestados públicamente (en instrucciones, circulares, resoluciones... e incluso manuales de impuestos publicados por la propia AEAT²⁸⁰) se actúe posteriormente de modo diverso. Las situaciones que se pueden originar, en las que se manifieste desigualdad de trato, son diversas y pueden combatirse desde distintas técnicas en el

²⁷⁹ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente...”, *op. cit.* p. 7.

²⁸⁰ Un ejemplo paradigmático lo constituye el caso resuelto por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019, que comentaremos en el Capítulo 7 de este trabajo. La cuestión que se debatió ante la Administración tributaria, se centró en cómo debía interpretarse la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo que introdujo la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, en su disposición adicional 27^a, en la Ley 35/2006, del IRPF, para los ejercicios 2009, 2010 y 2011. Dedución que se mantuvo para los ejercicios 2012, 2013 y 2014. Tanto la propia AEAT -en sus manuales de IRPF de 2011 (pág. 208), de 2012 (pág. 216) y de 2013 (pág. 222)- como la DGT -en las consultas vinculantes V1520-10, V1553-10 y V2083-10 -, interpretaron que era en la persona del socio donde debía acreditarse el concurso de los requisitos para poder disfrutar de la reducción. El recurrente, como participe en una comunidad en atribución de rentas, aplicó la reducción por creación o mantenimiento de empleo, una vez constatado que los requisitos a nivel de él mismo se cumplían en los ejercicios 2010 a 2013, siguiendo escrupulosamente el criterio administrativo. La resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, núm. 3654/2013, dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por la propia AEAT, consideró que los requisitos para la aplicación de la deducción debían concurrir en la entidad y no en el socio. Como consecuencia de ello la AEAT inició contra el recurrente cuatro procedimientos de comprobación limitada por el IRPF de los ejercicios 2010 a 2013 y terminó dictando otras tantas liquidaciones, rechazando la deducción conforme al criterio sentado por la citada resolución del TEAC de 2015. Véase Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4, Sentencia de 17 de abril de 2019. Recurso 866/2016, ROJ: SAN 1829/2019 - ECLI: ES:AN:2019:1829

procedimiento tributario. No es lo mismo, por ejemplo, que un contribuyente denuncie la no consideración como deducible de un gasto en una comprobación limitada, que se le ha considerado deducible en comprobaciones de ejercicios precedentes, en cuyo caso puede perfectamente utilizar la doctrina de actos propios, pues concurre identidad de sujetos y de procedimientos; que oponerse a una liquidación porque el gasto que se rechaza resulta deducible conforme a determinado informe de la Subdirección General de Ordenación Legal de la AEAT, colgado en su página web, en cuyo caso habrá que acudir a la doctrina del precedente o de la autovinculación, pero no a la de actos propios, pues no concurre tal identidad de sujetos y procedimientos.²⁸¹

3.1.3.1 Fundamento del carácter vinculante del precedente administrativo en Derecho tributario

Sin excedernos del ámbito de esta investigación, se hace necesario antes de hablar de la prueba del precedente, que justifiquemos en qué circunstancias la Administración tributaria puede quedar vinculada por sus propios precedentes. Ello, además, tiene interés para el objeto de esta tesis, dado que los principios generales, que se estudiarán seguidamente, tienen su importancia práctica en cuanto a la solución de problemas que la actitud de la Administración, guiada muchas veces por el horizonte de la recaudación, crea en el propio desarrollo de

²⁸¹ Véase DÍEZ SASTRE, S. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 57. No podemos abarcar aquí el estudio completo de todas estas técnicas o doctrinas, pues excedería con mucho el ámbito de la investigación que nos ocupa, sin perjuicio de que puntualmente nos refiramos a ellas cuando proceda. Remitimos al lector a la obra citada y, especialmente al Capítulo 1, “La doctrina de los actos propios en el Derecho Administrativo” (pp. 31 a 81), redactado por la autora, que identifica y describe de forma impecable, a nuestro juicio, todas estas categorías dogmáticas, elaborando una construcción propia. A partir de ahí, los autores de esta obra colectiva abordan los distintos procedimientos tributarios diferenciado, en un mismo sentido, la teoría de los actos propios, del precedente administrativo y de la autovinculación, aunque a partir de esa primera diferenciación, que comparte las mismas bases, puedan alcanzarse conclusiones distintas.

los procedimientos tributarios y, por tanto, en la actividad probatoria de las partes.

El fundamento del carácter vinculante del precedente hay que buscarlo en los principios generales del Derecho, destacando para la doctrina moderna administrativista, entre todos, el principio de igualdad ante la Ley.²⁸² Asimismo pueden encontrarse sus fundamentos en otros principios complementarios, como el de seguridad jurídica, el de buena fe, el de interdicción de la arbitrariedad,²⁸³ pero también, a nuestro juicio, en los principios de buena administración y confianza legítima.

Antes de examinar, con la brevedad que nos exige el objeto de esta investigación, los principios aludidos y su relación con la fundamentación del carácter vinculante del precedente, se impone una observación:²⁸⁴ todos son principios generales del Derecho, ¿pueden vincular directamente a la actuación

²⁸² Cfr. ORTIZ DIAZ, J., "El precedente ...", *op. cit.*, pp. 94 a 101: "la actividad discrecional de la Administración, no sólo queda limitada teleológicamente y de forma interna por la desviación de poder, sino que también resulta ceñida externamente, por otros principios generales del Derecho, y de manera especial por el de la igualdad (p. 95). También GARRIDO FALLA, F., "Las fuentes no escritas...", *op. cit.*, pp. 13 y 14; DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., "La doctrina del precedente ...", *op. cit.*, pp. 9 a 18. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., *Curso de Derecho administrativo*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1993, pp. 69-70. Igualmente, sobre esta cuestión se ha pronunciado la doctrina tributarista, véase ZORNOZA PÉREZ, J. "Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria. Una nota", Hacienda Pública Española, núm. 63, 1980, pp. 253-259.

²⁸³ Véase DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., "La doctrina del precedente ...", *op. cit.*, p. 9. También MENÉNDEZ MORENO, para quien "ninguna de estas formas [se refiere a prácticas administrativas y precedentes administrativos], por sí mismas, vinculan ni a la Administración ni a los administrados, y por consiguiente es difícil calificarlas de fuentes del Derecho. Sin embargo, el precedente administrativo no carece por completo de eficacia o valor para los particulares ya que, como ha señalado R. Calvo Ortega, el cambio de criterio decisorio puede suponer un síntoma de desviación de poder y, en consecuencia, el precedente puede ser alegado para impedir la quiebra de los principios de seguridad jurídica, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de igualdad ante la ley." MENÉNDEZ MORENO, A., "Derecho Financiero y Tributario...", *op. cit.*, p. 87.

²⁸⁴ Que ya fue advertida por DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, en "La doctrina del precedente ...", *op. cit.*, p. 9

de la Administración tributaria? La respuesta debe ser hoy, a nuestro juicio, rotundamente positiva.

Muchos de estos principios están expresamente recogidos y garantizados en el Texto Constitucional, así, en el artículo 9.3 de la CE, los principios de legalidad, de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad; y, en los artículos 9.1 y 14 de la CE, el principio de igualdad ante la Ley. Estos principios, como ha señalado la doctrina, son directamente aplicables por su colocación sistemática en la CE y por el carácter normativo que resulta del tenor literal del artículo 9.1 de la CE: “los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.²⁸⁵ De los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, aunque no son nombrados por la misma, se infieren los principios de buena fe, confianza legítima y buena administración. El artículo 9.3 de la CE, como hemos visto, garantiza la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Por su parte, el artículo 103 de la CE garantiza que “(l)a Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

Los principios de buena fe y confianza legítima son, además, expresamente recogidos en el artículo 3.1 de la LRJSP, que, acogiendo el mandato del artículo 103 de la CE citado, proclama que “(l)as Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho”, para después

²⁸⁵ Véase DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.* p. 9, que acertadamente observa que “al principio de igualdad ante la ley, básico en esta materia, le es aplicable, dada la colocación sistemática del artículo 14 de la Constitución, lo establecido en el artículo 53.1 del mismo texto: “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos.”

ordenar que las mismas deberán respetar en su actuación y relaciones, entre otros, los principios de buena fe y confianza legítima [apartado e)].

El principio de buena administración se recoge en el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea²⁸⁶, se infiere de los artículos 9.3 y 103 de la CE y se deduce de lo dispuesto en el apartado d) del artículo 3.1 de la LRJSP, que recoge el principio de “Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.”

De lo expuesto, podemos concluir que los principios generales del Derecho -definidos por la doctrina clásica como el conjunto normativo no formulado, impuesto por la comunidad, que según el artículo 1.4 del CC se aplica en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del conjunto del ordenamiento jurídico-, en el ámbito tributario, van a tener muy escasa eficacia como fuente directa del Derecho. Esto es así porque los principios que informan el ordenamiento tributario están formulados en la CE, en la propia normativa tributaria y en la legislación administrativa, de aplicación supletoria.²⁸⁷

Por otro lado, no podemos olvidar que el Derecho común, como hemos dicho, establece que los principios generales del Derecho tienen “carácter informador del ordenamiento jurídico” (artículo 1.4 del CC), por lo que siempre constituirán criterios básicos para la interpretación y aplicación de las normas tributarias.²⁸⁸

²⁸⁶ El artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2010/C 83/02, DOUE 30-03-2010), bajo la rúbrica “Derecho a una buena administración” establece en su número 1 que “Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.”

²⁸⁷ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 87.

²⁸⁸ Creemos que, en materia probatoria, en los procedimientos de gestión tributaria, muchas veces se olvida este carácter informador de los principios generales del Derecho y, especialmente, de los del Derecho Administrativo, legalizados o no, constitucionalizados o no, para la aplicación del Derecho, y, simplemente, no se tienen en cuenta. Pensamos, por ejemplo, y sobre todo, en el

La importancia de estos principios generales, constitucionalizados o consagrados por las normas administrativas y tributarias se nos antoja fundamental en el campo del Derecho Tributario, donde la Administración, además de usar sus amplísimas y exorbitantes facultades, y también privilegios, parece actuar muchas veces movida por el inexistente “principio de recaudación”²⁸⁹, que hace absolutamente necesario el recurso a estos principios generales para controlar su discrecionalidad. “Sin principios generales –ha escrito el profesor DÍEZ-PICAZO- no es posible actualmente un Derecho administrativo que ofrezca unas mínimas garantías al administrado”²⁹⁰. Menos aún, será posible la existencia de un Derecho Tributario que garantice el “sistema tributario justo”, al que debe aspirarse conforme al artículo 31.1 de la CE.²⁹¹

principio de buena fe, en el de eficacia (conforme el que los procedimientos tributarios deben lograr su finalidad, no otra, removiendo obstáculos puramente formales y evitando decisiones inhibitorias), o el de imparcialidad, entre los principios del Derecho Administrativo; o el papel que pueden desempeñar en cuanto a la prueba los principios generales, por ejemplo, en cuanto a la prueba de la culpabilidad, el principio de que “se presume ignorancia si no se prueba ciencia” o “No se presume el dolo si no se prueba”, “en los casos fortuitos no se presume culpa, si no se prueba”; o bien, en cuanto a la prueba en general, principios tales como “los hechos negados no necesitan prueba”, “a confesión de parte, relevo de prueba”, “nadie está obligado a lo imposible”, por sólo citar algunos.

²⁸⁹ Que impregna todo su actuar, visible incluso en las últimas reformas tributarias. No lo decimos sólo nosotros, en palabras del Magistrado del TSJ de Valencia Rafael Pérez Nieto: “Recaudar, multar, para nuestro legislador actual, parece que sean los únicos argumentos de la obra anunciada por el art. 31.1 CE de 1978”. PEREZ NIETO, R., “El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria. Régimen vigente tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. El deber de contribuir versus recaudación y represión”, en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016, p. 49.

²⁹⁰ El sometimiento pleno de la Administración “a la ley y al derecho”, que consagra el artículo 103.1 de la CE justifica, en opinión del autor, que compartimos plenamente, esta visión de “la importancia de los principios generales en el Derecho administrativo. Creo que esta referencia a la sujeción al Derecho como algo más amplio que la mera sujeción a la ley solamente puede entenderse en el sentido expuesto.” DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 10.

²⁹¹ Cuando ya teníamos redactado este capítulo, hemos tenido conocimiento de la excelente Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2020, de la que ha sido ponente el magistrado Francisco José Navarro Sanchís, que, en el mismo sentido en que nos hemos pronunciado aquí, manifiesta que no es admisible “dar carta de naturaleza a (...) prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico, como los de

Examinemos ahora si el carácter vinculante del precedente administrativo puede justificarse plenamente en cada uno de los principios que hemos reseñado.

a) El principio de igualdad ante la Ley

La doctrina ha buscado el fundamento básico de la autovinculación de la Administración por el precedente en el principio de igualdad en la aplicación de la Ley, garantizado por el artículo 14 de la CE.²⁹²

La aplicación del principio de igualdad no se agota con que la Ley sea igual para todos, sino que es necesario que a todos les sea aplicada del mismo modo. El principio de igualdad ante la Ley, pues, tiene que operar tanto en la fase de creación de la norma, como en la de su aplicación. Este principio, al que, en virtud de los artículos 9 y 53 de la CE, están sujetos todos los poderes públicos, en la fase de aplicación del Derecho, vincula muy especialmente a la Administración pública, que no puede aplicar de modo desigual en dos supuestos similares las potestades, exorbitantes del Derecho común, que le confiere el ordenamiento jurídico²⁹³ y, muy especialmente, el tributario.

interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE); y servicio con objetividad a los intereses generales (art. 103 CE) -que no se agotan en la recaudación fiscal, tal como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos...” Véase Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 28 de mayo de 2020, Rec. 5751/2017, Roj: STS 1421/2020 - ECLI: ES:TS:2020:1421, FJ 2.

²⁹² Para ORTIZ DIAZ, “el precedente administrativo opera en el ejercicio de la potestad discrecional y se basa, a nuestro juicio, en el principio de igualdad de los administrados ante la Administración, en la necesidad de que ésta trate igualmente a los que se encuentran en la misma situación”. ORTIZ DIAZ, J., “El precedente ...”, *op. cit.*, p. 98. Véase también GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNÁNDEZ, T., “Curso de Derecho Administrativo, Volumen I”, *op. cit.*, pp. 75 a 82.

²⁹³ Véase DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 11. En este mismo sentido, también HERRERO DE EGAÑA para quien “Si la Administración Pública viene

Sin embargo, el principio de igualdad no justifica el carácter vinculante del precedente administrativo²⁹⁴, o al menos no lo justifica siempre. La estructura de este principio es relacional, exige dos o más términos de comparación y un *tertium comparationis* o, en palabras de DIEZ SASTRE, “el principio de igualdad se proyecta sobre aquellos supuestos en que existan dos o más actos de la Administración, que se hayan producido en el marco de relaciones jurídicas distintas en casos similares.”²⁹⁵

Sin embargo, cuando nos encontremos con un supuesto en el que un contribuyente es tratado de manera desigual, no en relación con otro contribuyente, sino con lo que se hizo con él mismo en otro procedimiento, obviamente no estará justificado ese trato desigual, pero resulta forzado denunciarlo basándose en el principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley.²⁹⁶ Debe, por tanto, existir alteridad, las personas involucradas en los distintos casos deben ser distintas, si no la hay, no se puede aplicar en puridad el principio de igualdad.²⁹⁷

manteniendo un determinado criterio administrativo con los administrados, parece lógico que ese criterio lo aplique siempre que concurren las mismas circunstancias. Este límite tiene su fundamento en el *derecho a la igualdad*.” HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Los actos propios de la Administración y el principio de confianza legítima” en AA VV, *XI Congreso Tributario. La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Ediciones Foro Jurídico. Valencia, 2016, p. 170.

²⁹⁴ Así lo cree DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 12.

²⁹⁵ DÍEZ SASTRE, S. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 69.

²⁹⁶ En este mismo sentido, DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 12, y DÍEZ SASTRE, S. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 70: “Si las actuaciones se producen en el seno de la misma relación jurídica, no puede realizarse un juicio de igualdad, ni tampoco se aplicaría la técnica del precedente administrativo.”

²⁹⁷ DÍEZ SASTRE, S. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...” *op. cit.* p. 70.

Para justificar que esa actuación previa de la Administración la autovincula, habría que acudir a otros principios, a los que nos referiremos seguidamente.

b) Principios de buena fe y seguridad jurídica

El supuesto anterior no cabe duda de que nos sitúa ante una tesitura en la que la Administración, con sus actuaciones anteriores, ha creado una apariencia jurídica y ha suscitado una confianza en el contribuyente, que no puede violar impunemente. Por consiguiente, deberemos acudir a los principios de buena fe, seguridad jurídica,²⁹⁸ protección de la confianza o el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos²⁹⁹, para justificar que ese precedente vincula también a la Administración tributaria. Vamos a referirnos aquí a los dos primeros.

El principio de buena fe aparece positivizado actualmente por lo que se refiere al Derecho Administrativo, en el artículo 3.1 apartado e) de la LRJSP, pero ya encontró mucho antes su acomodo en el Derecho común, concretamente en el artículo 7 del CC. A partir de ahí, la jurisprudencia ha venido invocando el principio continuamente como inspirador del comportamiento tanto la Administración como de los administrados.³⁰⁰

No obstante, las normas no definen qué debe entenderse por buena fe. Siguiendo a SÁINZ MORENO, podemos señalar que la noción de buena fe pertenece tanto al lenguaje ordinario como al lenguaje jurídico. En el lenguaje

²⁹⁸ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, pp. 12 a 14.

²⁹⁹ DÍEZ SASTRE, S. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 70.

³⁰⁰ Véase SÁINZ MORENO, F., “La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados”, *Revista de Administración Pública*, núm. 89, pp. 239-314. Disponible online en Dialnet.

cotidiano significa, según el Diccionario de la Real Academia Española, “rectitud, honradez”. Comportarse de buena fe significa, según el autor, “comportarse lealmente en la confianza de que ese comportamiento leal será correspondido en igual medida por la otra parte. El valor ético-social que se expresa en la buena fe es el de la confianza -confianza en que la rectitud personal, *honeste vivere*- no ser causa de daño ni para otro ni para uno mismo.” En el lenguaje jurídico, indica el mismo autor “la expresión «buena fe» refleja el valor ético social designado por ese concepto en el lenguaje cotidiano -el valor de la confianza-, pero reducido a su valor jurídico. Esto es, reducido sólo a aquella confianza que es jurídicamente válida. En el sintagma «buena fe», el adjetivo «buena» no alude sólo a la bondad en sentido ético o a la creencia o ignorancia en sentido psicológico, sino al valor jurídico de la validez. «Buena fe» equivale a «válida fe», esto es, confianza aceptable por el derecho.”³⁰¹ Es por eso que la noción jurídica de buena fe no se contrapone a la de mala fe, sino a la de fe o confianza irrelevantes para el Derecho.³⁰²

En opinión de DÍEZ-PICAZO, la buena fe es un principio general del Derecho en su sentido ético, esto es, en cuanto que es obligatorio en el tráfico jurídico mantener un comportamiento leal,³⁰³ pero no lo es en su sentido psicológico, es decir, en cuanto desconocimiento de determinados hechos.

³⁰¹ *Ibíd.*, p. 309.

³⁰² *Ibíd.*, p. 310.

³⁰³ La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1979 dio respuesta a un problema fundamental que la aplicación del principio de buena fe puede tener en las relaciones jurídico-públicas: determinar de qué manera puede influir un principio de ética personal en relaciones de derecho público. Para el Tribunal Supremo, “aunque la materia a que se refiere la presente controversia judicial responde fundamentalmente a unas exigencias objetivas, en las que las intencionalidades y motivaciones subjetivas quedan un tanto al margen, y, por otra parte, las previsiones legislativas en el precepto legal concreto antes citado, arbitran medidas, distintas a las que podrían interferir la solución debida en supuestos como el de autos, sin embargo, el Derecho nunca debe ser manejado de espaldas a su fundamento ético, que debe ser el factor informante y espiritualizador, dentro de sus rígidos mecanismos formales, convencionales y de seguridad, por lo que, aun en casos como el que nos ocupa, este elemento ético, al menos debe entrar en juego, y no ser olvidado, en el momento de conjugar todos los factores concurrentes y

Se infringe el principio de buena fe cuando se utiliza una facultad con una finalidad distinta de aquélla para la que fue creada por el ordenamiento jurídico; o cuando se utiliza de un modo desleal, según la conciencia social y lo que es usual en el tráfico jurídico.³⁰⁴

El principio de buena fe crea, a nuestro modo de ver, una legítima expectativa de que deben producirse en cada caso las consecuencias normales, y es legítimo pensar que estas serán las que se han producido en casos similares. Esta legítima expectativa, como acertadamente dice DÍEZ-PICAZO, es defraudada cuando la Administración, sin motivo, se aparta de sus precedentes.³⁰⁵

El principio de seguridad jurídica, por su parte, es uno de los grandes principios consagrados y garantizados especialmente por el artículo 9 de la CE. Consagra un valor estrechamente vinculado al Estado de Derecho, que se concreta, por un lado, en exigencias objetivas de corrección estructural de las normas, esto es, en la formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico, y, por otro, de corrección funcional del ordenamiento, que se traduce en el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y, especialmente, por los

determinantes de la solución que debe darse a esta litis, como al final se verá.” Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 18 de junio de 1979, Roj: STS 1018/1979 - ECLI: ES:TS:1979:1018, Cdo. 3.

³⁰⁴ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 14. A título de ejemplo, se infringiría, a nuestro juicio, flagrantemente el principio de buena fe por la Administración en un procedimiento de gestión de comprobación limitada del IVA de un período, cuando, en el caso de una sociedad que se ha disuelto, constándole al órgano de Gestión tributaria que no está recibiendo las notificaciones telemáticas que le son dirigidas, y que ese es el motivo de que no se conteste su requerimiento y se aporte la documentación solicitada, se le rechace la totalidad del IVA soportado deducible, admitiendo por el contrario el devengado, por no contestar el requerimiento en el que se solicitaron libros registro de IVA y facturas, pese que a través del SII y de la información del modelo 347 se tienen datos de la facturación recibida.

³⁰⁵ *Ibidem*, p. 14.

órganos encargados de su aplicación. Esa es la dimensión objetiva del principio de seguridad jurídica, pero junto a ella, presenta una dimensión o acepción subjetiva, que equivale a la certeza del Derecho, suponiendo la proyección a las situaciones personales de las garantías estructurales y funcionales de la seguridad objetiva.³⁰⁶

En otras palabras y en términos más prácticos, la seguridad jurídica puede predicarse del complejo normativo, equivaliendo a la cognoscibilidad y alcance de las normas, pero también puede ser referida al propio funcionamiento del complejo normativo, y deberá ser previsible el modo en que los poderes públicos actuarán, o no, y que si actúan lo harán de una determinada manera y no de otra. Este segundo aspecto es el que aquí nos interesa. El principio de seguridad jurídica consagrado constitucionalmente vincula a todos los poderes públicos y, por tanto, la Administración tributaria que tiene obligación de actuar “con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho” (artículo 103 de la CE). Nosotros también creemos con DÍEZ-PICAZO que “la Administración conculca el principio de seguridad jurídica cuando, sin una causa justificada, no actúa del mismo modo en dos casos similares.”³⁰⁷

De lo hasta aquí expuesto, en nuestra opinión, puede deducirse la íntima interrelación entre los principios de igualdad, buena fe y seguridad jurídica, que justifica la autovinculación de la Administración por su comportamiento anterior. Un ejemplo, de plena actualidad en el momento en que escribimos estas líneas, lo constituyen las llamadas “Preguntas frecuentes”, también conocidas como FAQ’s (de *Frequently Asked Questions*). Se trata de una lista de preguntas y respuestas que surgen frecuentemente en un determinado contexto para un tema en particular, mecanismo de información últimamente muy utilizado por la

³⁰⁶ Cfr. PÉREZ LUÑO, A.E., “La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y de la Justicia”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm, 15, Universidad de Sevilla, 2000, p. 28.

³⁰⁷ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.* p. 13.

AEAT en su página web. Son habituales en las campañas de impuestos (IRPF³⁰⁸, Impuesto sobre el Patrimonio³⁰⁹, etc.) y también ante novedades normativas de cierto calado, como las Medidas tributarias ante la crisis del COVID-19³¹⁰. Con frecuencia, estas listas de preguntas y respuestas se actualizan, corrigen o cambian sin dejar el menor rastro de la anterior redacción en la página web de la AEAT, único medio por el que se transmite la información, lo que, a nuestro modo de ver, infringe claramente el principio de buena fe y el principio de seguridad jurídica, y puede implicar desigualdad de trato de contribuyentes.³¹¹

En la reciente Consulta Vinculante V1698-20, en contestación a las cuestiones formuladas por AEDAF en relación con las “Preguntas frecuentes” publicadas en la web de la AEAT, la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de estas contestaciones, afirmando que “no se considera que se haya producido un exceso de competencias por parte de la AEAT en la publicación por medios electrónicos, informáticos o telemáticos de las citadas preguntas frecuentes, pues no se trata de disposiciones interpretativas sino de funciones de información y asistencia a los

³⁰⁸ <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Renta/ayuda19.shtml>

³⁰⁹ <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Patrimonio.shtml>

³¹⁰ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/ Campanas /Medidas Tributarias_COVID_19/Plazos/Plazos.shtml

³¹¹ Un ejemplo que puede comprometer gravemente el derecho de defensa de los contribuyentes lo encontramos en las recientemente publicadas “Preguntas frecuentes” sobre el Real Decreto Ley 8/2020 en relación con la suspensión de plazos tributarios durante el estado de alarma motivado por la crisis del COVID-19. En la redacción inicial de las preguntas, publicada en la web de la AEAT el 18 de marzo de 2020, en cuanto al plazo para interponer recursos o reclamaciones en los procedimientos finalizados antes de la declaración del estado de alarma, la AEAT entendió que quedaban suspendidos, e informó sobre el reinicio el “1 de mayo de 2020 del plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas”. Esta ampliación de plazos realmente no ha tenido cobertura legal hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 11/2020 (publicado en el BOE del 1 de abril de 2020). Por tanto, del 18 de marzo al 1 de abril, las preguntas frecuentes aconsejaron a los contribuyentes entender suspendidos los plazos de dichos recursos, pero sin base en normativa alguna. Actuaciones de este tipo, han motivado que desde AEDAF se protocolizara notarialmente la lista de FAQ's inicialmente publicada.

contribuyentes. Todo esto sin perjuicio de las disposiciones y la contestación de consultas tributarias escritas que pueda realizar la Dirección General de Tributos con el carácter vinculante que establece la LGT.” La introducción de ese inciso último no se entiende, pues es obvio que pueden realizarse verdaderas consultas escritas con carácter vinculante sobre los particulares tratados en las “Preguntas frecuentes”. Pero lo que es obvio es que se deja sin contestar la pregunta que la citada Asociación realizaba sobre la calificación que merecería la situación de quien siguiendo el criterio de las “Preguntas frecuentes”, se hubiera visto posteriormente sorprendido por un criterio distinto de la DGT manifestado en una consulta.³¹²

c) Principios de interdicción de la arbitrariedad y de buena Administración

La otra cara de los principios de igualdad, seguridad jurídica y buena fe la constituye el principio de interdicción de la arbitrariedad, consagrado por el artículo 9.3 de la CE, que desde el punto de vista de la Administración, trata de proteger los mismos valores que los anteriores principios, prohibiendo a los

³¹² Es de gran interés para el tema que nos ocupa la segunda cuestión planteada por AEDAF en la citada consulta: “2º) Desde la declaración del estado de alarma y la ingente producción normativa, la AEAT ha asumido un rol de intérprete de la normativa tributaria, llevando a cabo una numerosa y rápida producción de preguntas frecuentes para intentar aclarar a los asesores fiscales y a los contribuyentes en general la interpretación de aquélla. En la medida en que la función de la Agencia tributaria es la aplicación del sistema tributario ¿no se ha excedido la AEAT en las competencias que el marco normativo le asigna? ¿No deberían todas estas cuestiones haber sido o ser aclaradas por una o varias Resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos para reforzar la seguridad jurídica de los asesores fiscales y de los contribuyentes a los que asesoran? ¿Cuál es la calificación de la situación de los asesores fiscales que, habiendo seguido el criterio de la AEAT en alguna de sus preguntas frecuentes -como, en el caso planteado, el entender suspendido el plazo de días para que se considere rechazada la notificación en la dirección electrónica habilitada-, si, posteriormente, este criterio no es el que manifieste la Dirección General de Tributos?” Lamentablemente, la mayoría de estas lógicas dudas han quedado sin respuesta por parte de la DGT. Véase Consulta vinculante V1698-20 de 29 de mayo de 2020.

poderes públicos conductas desiguales y desleales.³¹³ A la Administración en general, y a la tributaria en particular, hay que exigirle cierta coherencia en su actuación, pues debe actuar con criterios uniformes al utilizar las exorbitantes facultades que posee,³¹⁴ deduciéndose de ello, como bien se ha dicho, que “(u)n comportamiento injustificadamente desigual es incompatible con esa coherencia y constituye, por el contrario, una arbitrariedad.”³¹⁵

La interdicción de la arbitrariedad también exige que la Administración actúe de forma racional y razonable, con apoyo en el ordenamiento tributario y con el horizonte del interés público. Los cambios de criterio deberán justificarse especialmente, de ahí la exigencia de motivación del artículo 35.1. c) de la LPAC. La Administración debe dar razones que justifiquen la separación del criterio anteriormente fijado, mediante un relato de hechos y la correspondiente fundamentación jurídica, acreditando así que el cambio no es arbitrario. Cuando no haga esto, su actuación será arbitraria y, por tanto, contraria a Derecho, por lo que quedará vinculada por el precedente anterior.³¹⁶

A diferencia de lo que exponíamos respecto del principio de igualdad, el principio de interdicción de la arbitrariedad no tiene una estructura relacional, en el sentido de que en el caso en que se produzca un apartamiento del criterio seguido por la Administración en un precedente anterior, este principio no exige

³¹³ Cfr. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 15.

³¹⁴ En esos términos, ha definido la propia DGT las facultades con las que actúa investida la Administración tributaria en varios pronunciamientos: “... recuérdese que la relación jurídico-tributaria que se entabla entre la Administración tributaria y los obligados no es una relación sinalagmática pura sino una relación jurídico-pública y, por tanto, con un componente de facultades exorbitantes para la Administración tributaria que implican, entre otras características, que la autonomía de la voluntad del contribuyente para el ejercicio de sus derechos en algunas ocasiones no sea todo lo amplia que se predica en el caso de las relaciones jurídicas bilaterales puras.” DGT Consulta viculante de 22 de julio de 2011, V1863-11.

³¹⁵ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 14.

³¹⁶ DÍEZ SASTRE, S., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 74.

que exista alteridad de sujetos, ni que la contradicción se produzca en relaciones distintas.³¹⁷ Puede aplicarse el principio aún en los casos en los que la contradicción aparezca en la misma relación jurídica y entre los mismos sujetos.

Por otro lado, el principio de buena administración, recogido como hemos visto en el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, inferido de los artículos 9.3 y 103 de la CE, y fácilmente deducible de lo dispuesto en el apartado d) del artículo 3.1 de la LRJSP, hace de esa coherencia, compuesta de objetividad y seguimiento de criterios uniformes, requisito indispensable para su cumplimiento.

Efectivamente, el principio puede hacerse derivar de una interpretación sistemática y finalista³¹⁸ del artículo 103 en relación con el artículo 9.3 ambos de la CE³¹⁹, dado que la Administración debe servir con “objetividad” a los intereses generales, guiada por principios de “eficacia” y “coordinación”, apartándose de cualquier tipo de “arbitrariedad”. Ello resultará imposible si no actúa con criterios uniformes, desvinculándose de sus propios precedentes.

A la Administración, como tiene reconocido el Tribunal Supremo, le es exigible “una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración, que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.”³²⁰

³¹⁷ *Ibíd.*

³¹⁸ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 15.

³¹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Auto de 21 de febrero de 2020, Rec. 6012/2019, Roj: ATS 1501/2020 - ECLI: ES:TS:2020:1501A, FJ 3.

³²⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo de lo Contencioso-administrativo, Sección 2, Sentencia de 17 de abril de 2017, Rec. 785/2016, Roj: STS 1503/2017 - ECLI: ES:TS:2017:1503, FJ 3.

El principio de buena administración se ha convertido en un nuevo principio de justicia tributaria, que se ha abierto camino en los últimos tiempos en la jurisprudencia y que se ha transformado en un poderoso instrumento de resolución de conflictos, extraordinariamente versátil, que permite a los tribunales hacer justicia del caso concreto, siendo especialmente eficaz en aquellos casos en los que no existe una clara vulneración del ordenamiento jurídico³²¹. En nuestra opinión, es un principio también idóneo para exigir una exhaustiva motivación a la Administración en los casos de cambio de criterio y, en caso contrario, la vinculación del precedente.

d) El principio *venire contra factum proprium*

El carácter vinculante del precedente no se fundamenta en la doctrina de actos propios, que es calificada por DÍEZ-PICAZO como “falso fundamento”, pues alguna vez se ha caído en la tentación de creerlo así.³²² Esta confusión, que ha sido denunciada también por PALAO TABOADA,³²³ parte del hecho de que la doctrina de actos propios y el precedente administrativo son técnicas distintas, que comparten los mismos principios inspiradores, pero que no resuelven los mismos problemas, pues no son aplicables a los mismos supuestos.

La doctrina de actos propios está inspirada en los principios de buena fe y protección de la confianza legítima. Ambos principios son fundamento de la obligación de seguir el precedente. Sin embargo, la doctrina de los actos propios, al margen de su fundamentación común en estos principios, no puede

³²¹ Véase MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “El principio de una buena administración en materia tributaria”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero* núm. 186, abril-junio de 2020, p. 2. Versión online disponible en www.academia.edu.

³²² DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 15

³²³ PALAO TABOADA, C., “Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 376, julio-2014, p. 24.

confundirse con el precedente y no fundamenta la vinculación del precedente, puesto que esta doctrina opera dentro de una misma relación jurídica. Por el contrario, el precedente opera cuando hay que confrontar dos relaciones jurídicas o situaciones distintas, en las que generalmente intervienen también sujetos distintos,³²⁴ puesto que si se tratase de la misma persona se plantearía también un problema con la aplicación del principio de igualdad.³²⁵

e) El principio de protección de la confianza legítima

Otro de los principios que pueden fundamentar la autovinculación de la Administración en los casos en que esta ha generado, con una actuación previa, cierta confianza en el contribuyente, es el llamado principio de protección de la confianza legítima (o simplemente principio de confianza legítima).³²⁶

El principio de protección de la confianza legítima surge de la doctrina jurisprudencial alemana después de la Segunda Guerra Mundial, siendo plasmado posteriormente en su legislación federal bajo el término de

³²⁴ Igual que ocurre en el Derecho civil, parece existir consenso en que la doctrina de actos propios no puede aplicarse cuando existen actuaciones y sujetos distintos. En este sentido, DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 16, y también PALAO TABOADA, C. “Doctrina de los actos propios...”, *op. cit.*, p. 24, siguiendo al anterior. Asimismo, DÍEZ SASTRE, S., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 57.

³²⁵ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 16.

³²⁶ No es intención de este trabajo realizar una exhaustiva descripción de este principio y mucho menos un análisis completo de su ámbito de aplicación, lo que excedería con mucho de los límites de esta investigación. De hecho, por sí solo justificó la investigación plasmada en la tesis doctoral de Patricia Díaz Rubio que, bajo el título “El principio de confianza legítima en Derecho Tributario” y realizada bajo la dirección del Profesor Fernando FERNÁNDEZ MARÍN, fue presentada y defendida en la Universidad de Almería en 2012. Este excelente trabajo, publicado actualmente, y cuyos datos bibliográficos son DÍAZ RUBIO, P., *El Principio de confianza legítima en materia tributaria*. Tirant lo Blanch (Biblioteca Virtual Tirant), Valencia, 2014, constituye una obra que resulta de referencia sobre la materia. Nosotros examinaremos someramente el principio, por cuanto resulta fundamental para entender en diversos supuestos la autovinculación de la Administración al precedente administrativo, presentado en ocasiones una específica problemática probatoria, de las que nos haremos eco a lo largo de este trabajo.

vertrauensschutz (“protección de la confianza”), operando en principio en dos ámbitos: por un lado, en el del control de legalidad de los actos administrativos, a fin de establecer límites a su revisión de oficio; y, por otro, en el del contraste de constitucionalidad de las leyes, para impedir su aplicación retroactiva.

A partir de aquí, como ha apuntado HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, “fue extendiendo sus dominios, abarcando un amplio abanico de actos y comportamientos de los poderes públicos, con el objeto de dar respuesta al siguiente interrogante: ¿Puede un administrado pedir que, en caso de cambio de marco jurídico, le sea mantenida la situación anterior con el argumento de que la actuación del poder público le permitió confiar fundadamente que no sería alterada?”³²⁷

Si el principio de seguridad jurídica puede exigir que los contribuyentes, en un entorno cambiante y poco transparente, deban saber a qué atenerse y puedan planificar sus actos con relevancia jurídica, razones de equidad y de buena fe justifican que la legalidad ceda cuando existan elementos de confianza legítima.³²⁸

³²⁷ Véase HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., “Los actos propios de la administración tributaria y de los contribuyentes: el principio de confianza legítima en la aplicación de los tributos y el ejercicio de opciones por los contribuyentes” en AA VV, *XI Congreso Tributario. La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2016, p. 149.

³²⁸ Véase HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. “Los actos propios de la administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 150, quien, citando a MERTENS DE WILMARS, J., y STEENBERGEN, J., “La notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes”, en *Mélanges Legros*, Ediciones de la Universidad de Bruselas, Facultad de Derecho, 1985, p. 453, observa que, en estos supuestos, “la seguridad jurídica debe primar sobre el principio de legalidad de la actuación administrativa e impide a la Administración remover la situación favorable a un administrado, incluso si se encuentra al margen de la legalidad”.

Configurado de esta forma, el principio superó las fronteras del Derecho alemán, e inspiró la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³²⁹ y, de ahí, fue recogido por la jurisprudencia de los tribunales de sus Estados miembros, incluido España.³³⁰

En palabras del Tribunal Supremo, el principio de confianza legítima “persigue un objetivo tan elemental como el de que las relaciones entre los Poderes Públicos y los ciudadanos se desarrollen en un marco de estabilidad, por lo que tiene aplicación tanto en el ámbito de los cambios legislativos -en el que hay una extraordinaria riqueza de aportaciones doctrinales y jurisprudenciales (...)-, como en de la relaciones entre la Administración y los administrados, en la aplicación del ordenamiento jurídico”.³³¹

La recepción del principio en la normativa legal patria no se produjo hasta que la Ley 4/1999, de 13 de enero, modificó el actualmente derogado artículo 3.1 de la Ley 30/1992, precepto que bajo la rúbrica “principios generales”, contenía las pautas básicas de comportamiento de las Administraciones públicas, siguiendo las pautas del artículo 103.1 de la Constitución. Con ocasión de la reforma operada mediante la citada Ley 4/1999, le sería añadido un segundo párrafo conforme al que dichas administraciones públicas “igualmente deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”. Actualmente el precepto ha sido sustituido por el vigente artículo 3.1

³²⁹ Asumido tempranamente por la Sentencia Lemmerz-Werke, de 13 de julio de 1965, asunto 111/63.

³³⁰ La primera sentencia del Tribunal Supremo que lo aplica fue, incluso, adoptada antes de que España se incorporara a las Comunidades Europeas. Se trata de la Sentencia de 23 de noviembre de 1984, RJ 1984/5956. A partir de ahí se comienza a aplicar como *ratio decidendi*. Remitimos al lector a la apretada pero rigurosa síntesis de los pronunciamientos jurisprudenciales tanto del TJUE, como de nuestro Tribunal Supremo, que explican la evolución de la génesis jurisprudencial del principio realizada por HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. “Los actos propios de la administración tributaria...”, *op. cit.*, pp. 150 a 165.

³³¹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 6 de marzo de 2014, Rec. 2171/2012, Roj: STS 962/2014 - ECLI: ES:TS:2014:962, FJ 5.

de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, que, igualmente tras seguir la senda del precepto constitucional citado, establece que las Administraciones Públicas deberán respetar en su actuación y relaciones los principios de “e) buena fe, confianza legítima y lealtad institucional”.

Sin embargo, la vigente LGT, que constituye el eje normativo central del ordenamiento tributario, donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, y que se promulgó en 2.003, cuando el principio ya había sido acogido por la legislación administrativa, no incorpora este principio, por lo que su implantación en las relaciones jurídico-tributarias se ha producido, como veremos seguidamente, de manera pretoriana, a golpe de sentencias.³³²

El principio, como tal, no ha sido definido en la legislación administrativa, de aplicación supletoria en el procedimiento tributario ante el silencio de la normativa propia. Todo lo relativo a su conceptualización, características, requisitos, circunstancias y límites de su aplicación es creación jurisprudencial³³³. Así lo ha indicado el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 13 de junio de 2018, donde nos dice que el principio de confianza legítima es “un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso” y que “ha sido perfilado en cuanto a su alcance y significación por diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional y esta Sala Tercera del Tribunal Supremo”, avanzand, además, una primera definición del principio:

³³² En palabras de HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., “Los actos propios de la administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 159.

³³³ Lo que, constituyendo un tema de indudable interés práctico, nos veremos obligados a simplemente esbozar, habida cuenta de las limitaciones de este trabajo.

“Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.”³³⁴

En la doctrina, DIAZ RUBIO, ha definido el principio de protección de la confianza legítima “como aquel principio general del Derecho en virtud del cual los poderes públicos que hayan creado a una persona interesada confianza en la estabilidad de su actuación no pueden modificar dicha actuación si es imprevisible para la persona interesada, aparte en el caso de que el interés público exija la modificación del acto o del comportamiento de los poderes públicos”³³⁵.

La abundante jurisprudencia que se ha generado y se sigue generando sobre la aplicación del principio en el ámbito administrativo, y especialmente en el tributario, junto con las aportaciones de la doctrina³³⁶, nos permiten aislar una serie de requisitos y circunstancias relevantes para su aplicación, que podemos resumir en:

1. Debe existir un acto o comportamiento de los poderes públicos lo suficientemente concluyente, sin que basten meras expectativas, conocido por la persona interesada, que haya generado una situación de confianza en la

³³⁴ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2, Sentencia de 13 de junio 2018, rec. 2800/2017, Roj: STS 2397/2018 - ECLI: ES:TS:2018:2397, FJ 2.

³³⁵ DÍAZ RUBIO, P., “El Principio de confianza legítima ...”, *op. cit.*, p. 103.

³³⁶ Véase DÍAZ RUBIO, P., “El Principio de confianza legítima ...”, *op. cit.*, pp. 93 a 103; también DÍEZ SASTRE, S., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, pp. 72 y 73. Un pormenorizado resumen perfiles jurisprudenciales que decantan las líneas fundamentales de la doctrina del Tribunal Supremo sobre el particular puede verse en HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., “Los actos propios de la administración tributaria...”, *op. cit.*, pp. 156 a 158.

misma fundada en signos o hechos producidos por la Administración. Los tres poderes del Estado, y desde luego la Administración tributaria como emanación del ejecutivo, pueden generar esa situación de confianza mediante un acto o comportamiento, que es conocido por el ciudadano.³³⁷

La forma del acto no es importante, ni su carácter vinculante o no vinculante, lo que resulta clave es que dicho ciudadano gestione dicho conocimiento con buena fe, es decir, que sea consciente de la legalidad del acto sobre el que se funda su derecho y que actúe en esa confianza;³³⁸ o al menos que el acto concreto sea suficiente para revelar una “apariencia de legalidad” del actuar administrativo.³³⁹

2. En este sentido, la confianza debe ser objetiva, esto es, no apoyada en meras convicciones personales del administrado. Debe venir respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de Derecho que le obliguen a conducirse de ese modo.³⁴⁰

³³⁷ Entre otras, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 6 de marzo de 2014, Rec. 2171/2012, Roj: STS 962/2014 - ECLI: ES:TS:2014:962, FJ 5.

³³⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4, Sentencia de 13 de mayo de 2009, Rec. 2357/2007, Roj: STS 3373/2009 - ECLI: ES:TS:2009:3373, FJ 4: “no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos [los administrados] y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurren, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza.” En el mismo sentido, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 22 de junio de 2016, Rec. 2218/2015, Roj: STS 2972/2016 - ECLI: ES:TS:2016:2972, FJ 4.

³³⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4, Sentencia de 15 de abril de 2002, Rec. 10381/1997, Roj: STS 2629/2002 - ECLI: ES:TS:2002:2629, FJ 8, entre otras.

³⁴⁰ Entre otras, además de las Sentencias citadas en la nota anterior, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 22 de marzo de 1991, Roj: STS 14903/1991 - ECLI: ES:TS:1991:14903, FJ 3; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec.

3. La Administración debe defraudar posteriormente esa confianza. Debe producirse un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible³⁴¹ para la persona interesada, que ha actuado conforme a la buena fe, con el consiguiente perjuicio o frustración de una expectativa derivada de la situación de confianza, sin que existan medidas transitorias o correctoras para que pueda adaptar su conducta al cambio. Esto no sucede cuando las circunstancias han cambiado o se ha producido un cambio legislativo o jurisprudencial.

Si no se actúa de buena fe y resulta previsible la modificación de la línea de conducta de los poderes públicos, o se han producido los anteriores cambios, no resultaría de aplicación el principio de confianza legítima.³⁴²

1, Sentencia de 30 de junio de 1995, Rec. 2455/1989, Roj: STS 3869/1995 - ECLI: ES:TS:1995:3869, FJ 3; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sec. 6, Sentencia de 1 de diciembre de 2003, Rec. 6383/1999, Roj: STS 7614/2003 - ECLI: ES:TS:2003:7614, FJ 5.

³⁴¹ Sobre el concepto de previsibilidad, véase SÁENZ RUBIALES SANZ RUBIALES, I., “El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 7, enero-junio 2000, pp. 112 a 116; también LORENZO DE MEMBIELA, J.B., “El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración pública”, *Revista de Administración Pública*, núm. 171, Madrid, septiembre-octubre 2006, pp. 249 y 252.

³⁴² Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 1 de febrero de 2011, Rec. 144/2009, Roj: STS 191/2011 - ECLI: ES:TS:2011:191, FJ 3: “la virtualidad del principio invocado puede suponer la anulación de un acto o norma y, cuando menos, obliga a responder, en el marco comunitario de la alteración (sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento. Sin embargo, el principio de confianza legítima no garantiza la perpetuación de la situación existente; la cual puede ser modificada en el marco de la facultad de apreciación de las instituciones y poderes públicos para imponer nuevas regulaciones apreciando las necesidades del interés general”.

4. En la ponderación entre la protección del interés público en la modificación del acto o del comportamiento del poder público y la protección del interés de la persona que reclama la protección de su confianza, debe prevalecer ésta última, pudiendo considerarse legítimamente estable.³⁴³ Debe efectuarse, en cualquier caso, una ponderación entre ambos intereses a la hora de aplicar este principio, entre los efectos de la frustración para el particular y los efectos de la misma para los intereses generales.³⁴⁴

Pero hay que tener en cuenta, en este punto, a nuestro juicio, que el interés público o interés general en Derecho tributario no coincide estrictamente con el interés recaudatorio, como a veces se entiende desde el punto de vista de los órganos de aplicación de los tributos. Como ha advertido URIOL EGIDO, el interés público se concreta en el ámbito del Derecho Tributario en la realización de los principios de justicia tributaria constitucionalmente reconocidos, que rodean al deber de contribuir, tales como el principio de generalidad, el de igualdad, el de progresividad, el de no confiscación y el de capacidad económica. “Por ello, el interés recaudatorio está siempre y, en todo caso, supeditado al cumplimiento de tales principios materiales, reconocidos en el artículo 31 de la CE”³⁴⁵

³⁴³ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2, Sentencia de 22 de noviembre de 2013, Rec. 4175/2011, Roj: STS 5618/2013 - ECLI: ES:TS:2013:5618, FJ 6; STJUE de 14 de mayo de 1975, CNTA/Comisión (asunto C-74/74, Rec. 1978, p. 533), apartado 44; STJUE de 16 de mayo de 1979, Tomadini (asunto C-84/78, Rec. 1979, p. 1801), apartado 20; y STJUE de 26 de junio de 1990, Sofrimport/Comisión (asunto C-152/88, Rec. 1990, p. I-2477), apartados 16 y 19.

³⁴⁴ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2, Sentencia de 22 de noviembre de 2013, Rec. 4175/2011, Roj: STS 5618/2013 - ECLI: ES:TS:2013:5618, FJ 6; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 6 de marzo de 2014, Rec. 2171/2012, Roj: STS 962/2014 - ECLI: ES:TS:2014:962, FJ 5.

³⁴⁵ URIOL EGIDO, C., “La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general”, *Documentos de trabajo*, nº 29 / 2002, Instituto de Estudios Fiscales, p. 51. Disponible online.

5. Las actuaciones previas de la Administración, los diversos precedentes en sentido muy amplio (sean instrucciones, circulares, consultas, etc.) pueden ser tomados en consideración para aplicar este principio, sin las limitaciones que la jurisprudencia y la doctrina han impuesto a la doctrina de los actos propios, en la medida en que se cumplan los anteriores requisitos.³⁴⁶ Habrá por tanto que analizar siempre caso por caso.

6. Este principio no puede invocarse, sin embargo, para legitimar actuaciones de la Administración, de carácter reglado, que se revelen contrarias al ordenamiento jurídico, o que resulten contradictorias con el fin o interés público tutelado por la norma jurídica, pues de ningún modo puede validar una conducta arbitraria de la Administración que suponga el reconocimiento de derechos o facultades contrarios al principio de legalidad.³⁴⁷

7. El acto que defrauda la confianza legítima ha de ser conforme a Derecho. Si el acto que fundó la confianza inicialmente era conforme a Derecho y no lo es así el acto que defrauda la confianza, no sería necesaria la entrada en juego de este principio. Dado que habría que actuar conforme al primer acto por exigencia del principio de legalidad. Bastaría combatir el segundo acto por medio de los recursos que la establece, argumentando simplemente sobre la ilegalidad del mismo, pero no sería necesaria la construcción de este principio. El principio de protección de la confianza legítima, precisamente, tiene sentido porque hay ocasiones en las que es ajustado a Derecho defraudar la confianza creada, pero se considera que el administrado no debe sufrir las consecuencias de esta situación.³⁴⁸

³⁴⁶ DÍEZ SASTRE, S., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 72.

³⁴⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 10 de junio de 2013, Rec. 1461/2012, Roj: STS 3089/2013 - ECLI: ES:TS:2013:3089, FJ 3.

³⁴⁸ DÍEZ SASTRE, S. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 72.

Por tanto, en relación al principio de protección de la confianza que la sustenta, uno de los límites para la aplicación de la doctrina del precedente administrativo, consagrado por la jurisprudencia, es el de su legalidad, pues, como ha hecho notar DÍEZ-PICAZO, no cabe alegar el precedente cuando éste es ilegal. Una ilegalidad no puede justificar una cadena de ilegalidades, ni es lógico que el ordenamiento ampare que se perpetúen las situaciones antijurídicas. En palabras de este ilustre profesor, “el fundamento del carácter vinculante del precedente es la igualdad *ante la ley* y la seguridad *jurídica*, en ningún caso, la igualdad y la seguridad *antijurídicas*”. En consecuencia, ante la colisión entre los principios de legalidad y de igualdad, en un supuesto en el que resulten incompatibles, debe prevalecer el primero.³⁴⁹

Al precedente ilegal, debe ser equiparado el precedente simplemente erróneo, que no deja de ser una variedad del precedente ilegal, ya que una actuación errónea de la Administración no cumple la finalidad que el ordenamiento jurídico le asigna.³⁵⁰

Llegados a este punto, cabría preguntarse cómo actuar en aquellos casos en los que la Administración dictando un acto marcadamente ilegal haya generado una confianza legítima en un contribuyente. La solución no debe ser el mantenimiento del precedente ilegal para el futuro, sino la indemnización de los daños y perjuicios que su actuación haya generado en el destinatario.³⁵¹ En palabras del Tribunal Supremo, “(e)n estos supuestos el quebrantamiento del

³⁴⁹ Ello supondría para el citado autor una auténtica derogación de determinadas normas mediante cauces irregulares. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, pp. 25-26.

³⁵⁰ *Ibidem*.

³⁵¹ En este sentido, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “La vinculación de la administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 7/2014 parte Estudios, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2014, B.D. Aranzadi Experto BIB 2014\905.

principio de confianza legítima tan solo podrá llevar consigo la posibilidad de ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial por los perjuicios ocasionados al administrado como consecuencia del mismo”.³⁵²

8. Esta circunstancia, nos lleva a otra de las características que la jurisprudencia ha aislado sobre la aplicación del principio de confianza legítima, que es, en definitiva, fruto de la tensión entre la legalidad de la actuación administrativa y la seguridad jurídica. Dicha característica es que su campo natural de actuación es el de las potestades en los que la Administración goza de cierto margen de apreciación. En el ejercicio de aquellas potestades que sean estrictamente regladas, no cabría hablar de protección de la confianza legítima.³⁵³ Por las mismas razones, cuando existe una potestad reglada, la Administración no queda vinculada por el precedente administrativo, sino directamente por la Ley que ha creado esa potestad.³⁵⁴

Dicho de otro modo y en palabras del Tribunal Supremo, “no puede hablarse de lesión de vulneración de la teoría de los actos propios ni de la confianza legítima, en materia que es estrictamente reglada, y, por tanto, sin ningún margen de discrecionalidad, de tal forma que lo realizado por la Administración en otros casos, sea o no legal, no puede vincularle respecto de otro acto concreto, en el que debe actuar dentro de los límites que le impone la normativa aplicable.”³⁵⁵

³⁵² Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 4, Sentencia de 27 de abril de 2007, Rec. 6924/2004, FJ 4º. Roj: STS 3127/2007 - ECLI: ES:TS:2007:3127, FJ 4.

³⁵³ Véase, en este sentido, HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. “Los actos propios de la administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 156.

³⁵⁴ Véase ORTIZ DIAZ, J., “El precedente ...”, *op. cit.*, pp. 94 y ss; también DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 28.

³⁵⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 18 de octubre de 2.011, Rec. 2695/2007, Roj: STS 6779/2011 - ECLI: ES:TS:2011:6779, FJ 6.

La anterior doctrina, ha llevado a algún autor a afirmar que “las posibilidades de aplicación de este principio en el ámbito tributario son muy reducidas”, quedando circunscrito su ámbito de actuación al de las consultas tributarias, que “son una *actuación* de la Administración Pública (no un acto administrativo del que predicar una fuerza vinculante), que puede *inducir* una actuación de un particular y que obliga a la Administración a *mantener su criterio* salvo que exista un cambio normativo o jurisprudencial (de nuevo la *legalidad* por encima de la confianza legítima) que obligue a un cambio de criterio”; y negándolo para las actuaciones de comprobación, “pues, siendo la tributación una materia reglada no discrecional, no habría posibilidad de impedir el cambio de criterio administrativo, quedando la cuestión reducida a una posible indemnización de los posibles daños y perjuicios que pudiera haber incurrido el contribuyente para adaptarse al primer criterio administrativo que luego resultó modificado.”³⁵⁶ Los límites de esta investigación nos deberían llevar a no acometer una más profunda discusión de este posicionamiento, a nuestro juicio, en exceso reduccionista del papel del principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario, pero su trascendencia práctica es enorme, de ahí que, al menos, debamos esbozar nuestra postura en las líneas que siguen.

Por un lado, el juego del principio de confianza legítima en el ámbito de los deberes de información de la Administración tributaria es, a nuestro modo de ver, más amplio que el de las consultas tributarias, pudiendo extenderse a manuales editados por la AEAT, a la base de datos Informa, a los informes de la DGT³⁵⁷, a las nuevas herramientas informáticas de asistencia al contribuyente

³⁵⁶ Cfr. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Los actos propios de la Administración ...”, *op. cit.*, pp. 173 a 175.

³⁵⁷ Dos recientes informes de la DGT de 7/11/2019 y 19/02/2020, emitidos a solicitud de la AEAT han obligado a los órganos de Gestión a tener que cambiar la forma de cálculo de las amortizaciones de inmuebles arrendados a efectos del IRPF en determinados supuestos, como el de los inmuebles adquiridos a título lucrativo. En todos los casos, estos informes son más favorables para el contribuyente que el criterio que aplicaba y sostenía Gestión tributaria a través de la base de datos Informa.

como el “Informador de Renta 2019”³⁵⁸, a las “Herramientas de IVA”, e incluso, a las “instrucciones” de los modelos tributarios, últimamente “deslegalizadas” y de elaboración por la propia AEAT, al haber sido sacadas de las órdenes ministeriales que los aprueban.

Pero, sobre todo, lo que no compartimos es la afirmación de que “la tributación” sea siempre “una materia reglada no discrecional” y, por tanto, quede excluida la aplicación del principio. Hablar de que “la tributación”, o sea, la materialización del deber constitucional de contribuir mediante un sistema tributario justo, conforme al mandato del artículo 31.1 de la CE, es una materia reglada y no discrecional nos lleva más propiamente al estudio de lo que debe entenderse por potestad administrativa³⁵⁹ y su clasificación según su grado de sujeción a la norma o de predeterminación por la misma entre potestades regladas y potestades discrecionales. Son potestades regladas aquellas en las que el órgano administrativo no tiene margen para decidir entre opciones

³⁵⁸ Que incluso permite obtener por correo electrónico una copia personalizada de la respuesta a la consulta para el contribuyente, que la AEAT le remite automáticamente por correo electrónico, titulada “Conversación mantenida con el Informador de Renta 2019. Consulta realizada el día ... hora”. Tras la respuesta, estas contestaciones finalmente se cuidan de advertir “De conformidad con lo establecido en el artículo 87 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado del día 18), esta contestación tiene el carácter de mera información de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria. Si desea plantear una consulta tributaria escrita respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda, debe dirigirse, según lo establecido en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria, a la Dirección General de Tributos como órgano competente para la elaboración de contestaciones vinculantes.” Si la información ofrecida, como se reconoce, lo es de “criterios administrativos existentes”, no es tan “mera” información.

Disponible <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/InformadorRenta2019>

³⁵⁹ En palabras de MANTECA VELARDE, las potestades administrativas “pueden definirse como las prerrogativas que corresponden a la Administración Pública para el cumplimiento de sus fines, y que le permiten ejercer sus funciones desde una posición de preeminencia jurídica que se concreta en la sujeción, general o especial, de los administrados a los actos que la Administración dicta en ejercicio de estas potestades.” MANTECA VELARDE, V., “Las potestades administrativas: régimen general”, *Actualidad Administrativa*, núm. 18, Sección Práctica Profesional, Quincena del 16 al 31, octubre de 2011, pág. 2338, tomo 2, Editorial La Ley, Disponible online, La Ley 17452/2011.

jurídicamente admitidas, debiendo aplicar una sola opción aceptable en Derecho, previa interpretación, en su caso, de la norma de cobertura del ejercicio de la potestad, aun cuando ésta pueda contener conceptos jurídicos indeterminados. Es característico del ejercicio de las potestades regladas la existencia de conceptos genéricos, que no pueden llegar a mayor precisión, dejando un amplio margen de apreciación a la interpretación.³⁶⁰ Las potestades discrecionales, por el contrario, permiten al órgano actuante decidir entre varias opciones, todas admisibles en Derecho, siempre que no incurra en arbitrariedad o desviación de poder.³⁶¹

El artículo 6 de la LGT sienta el principio general conforme al cual “los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes”. Este precepto está inspirado por una idea fundamental, que no es otra que el principio de legalidad en su faceta relacionada con la actividad administrativa (principio de legalidad administrativa). Todos los actos de la Administración tributaria, sean normativos, sean de aplicación de los tributos, están sometidos al imperio de la Ley y, por ello, sujetos al control de los jueces y Tribunales ordinarios. El principio de legalidad administrativa, que unánimemente se considera una conquista del Estado de Derecho, exige la conformidad con la Ley de todas las actuaciones de la Administración, por eso debe actuar regladamente, dada, además, la interacción de sus actuaciones con los derechos fundamentales de la persona que entran en juego en la relación tributaria.³⁶² Por eso, se ha afirmado que respecto de los actos de aplicación de

³⁶⁰ MANTECA VELARDE, V., “Las potestades administrativas...”, *op. cit.*

³⁶¹ *Ibidem.*

³⁶² GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “Comentario a los artículos 6 a 9 de la LGT” en AA VV, *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. Coord., AAEDT y AEDAF, Madrid, 2005, pp. 65-66.

los tributos y, especialmente, de imposición de sanciones, no existe margen para la discrecionalidad administrativa.³⁶³ ¿Realmente esto es siempre así?

La doctrina que se ha ocupado del tema en el ámbito tributario se encuentra básicamente dividida entre dos corrientes. Por un lado, se encuentran los autores que entienden que, como consecuencia de los principios de legalidad y de seguridad jurídica, ambos de indudable aplicación en Derecho tributario, no es posible afirmar la existencia de discrecionalidad en el ámbito del Derecho tributario. De otra parte, otros autores, sin pronunciarse totalmente acerca de su inclusión en el Derecho tributario, constatan la existencia de la discrecionalidad en determinados supuestos, aunque la someten a límites tales como la interdicción de la arbitrariedad y el control judicial.³⁶⁴

Dentro de esta corriente de pensamiento, PÉREZ ROYO ha visto la exclusión de la discrecionalidad en materia tributaria “al menos en los casos en que dicha actividad tiene por objeto alguno de los elementos esenciales de la obligación tributaria” siendo muy limitado en su opinión el espacio para la discrecionalidad en el Derecho Tributario, pues incluso en los casos en los que aparece formalmente reconocida se trata en realidad de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. Ello sucede, por ejemplo, en el caso de la decisión sobre aplazamientos del pago.³⁶⁵ Y, si bien el autor admite la existencia de

³⁶³ RIBES KONINCKX, J.C., “Disposiciones generales del ordenamiento tributario”, en *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 43.

³⁶⁴ Véase URIOL EGIDO, C. “La discrecionalidad en el Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 46. La autora realiza esta clasificación de las posiciones doctrinales sobre la existencia de potestades discrecionales en Derecho tributario tras una completa y apretada síntesis de los posicionamientos de los autores, que se contiene en las páginas 42 a 46 del trabajo citado, a cuya lectura nos remitimos.

³⁶⁵ En la misma línea, RAMOS PRIETO refiere que la valoración del margen de maniobra de que dispone la Administración tributaria a la hora de apreciar las dificultades transitorias de tesorería para la concesión de los aplazamientos, ha dado lugar a discrepancias interpretativas, a las que ha puesto coto del Tribunal Supremo en varias sentencias recientes. Las normas legales y

contados casos en los que se atribuye una potestad discrecional, ésta, según su criterio, se ejerce dentro de límites bien determinados.³⁶⁶

Llegados a este punto creemos que se imponen algunas reflexiones, porque esos “contados casos” en la práctica no parecen ser tan escasos, o al menos no se percibe así, y, sobre todo, cobran importancia en función de la técnica que utiliza el legislador al establecer el tributo.

La citada afirmación de PÉREZ ROYO de que debe ser reglada al menos aquella actividad que tiene por objeto alguno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, no hace otra cosa que poner en relación, y es lógico que sea así, el carácter reglado de la actuación de la Administración tributaria (artículo 6 de la LGT) con el principio de legalidad o de reserva de ley, que establecen los artículos 31.3 y 133.3 de la CE.³⁶⁷ El principio de reserva de ley es un instituto, pues, de carácter constitucional, cuya finalidad, se ha dicho, es

reglamentarias que disciplinan la materia de aplazamientos albergan bastantes conceptos jurídicos indeterminados, que se emplean no sólo para delimitar el requisito material citado, sino para juzgar la “suficiencia económica y jurídica” y la “idoneidad” de las garantías, que se han de formalizar por los obligados tributarios, una vez notificado el acuerdo de concesión. En este contexto, señala el autor, no es de extrañar que se suscitase una cierta discusión en torno a si la Administración cuenta o no en este ámbito con facultades discrecionales. Ciertamente, bajo la vigencia del anterior RGR (RD 1684/1990, de 20 de diciembre), existía base explícita para propugnar la existencia de un espacio limitado de discrecionalidad. Sin embargo, este planteamiento no puede ser extrapolado a la normativa actualmente vigente. No hay rastro ni en el artículo 65 de la LGT, ni en el RGR de 2005, del reconocimiento de una hipotética facultad de aplicación discrecional o libre de la Administración tributaria respecto a la situación económico-financiera del solicitante. Este silencio resulta congruente con el principio general sentado por el artículo 6 de la LGT. La Administración, por tanto, decidirá sin disponer de libertad apreciación a partir del análisis que ha de efectuar de la información facilitada por el solicitante y de la que pueda obrar en su poder para valorar si se cumplen o no los requisitos exigidos por la normativa, debiendo motivar el acuerdo para posibilitar el control de la legalidad de su actuación. Véase RAMOS PRIETO, J., “Aplazamientos y Fraccionamientos de pago”, en AA VV, “Comentarios a la Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, pp. 133 a 137.

³⁶⁶ PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 138.

³⁶⁷ El principio de legalidad ha sido ampliamente estudiado por la doctrina. Nos remitimos a la extensa bibliografía que se recoge en URIOL EGIDO, C. “La discrecionalidad en el Derecho Tributario...”, *op. cit.*, p. 48 y Nota 178.

precisamente excluir para cierta materia la posibilidad de normación por vía distinta de la ley.³⁶⁸

Como observa SAINZ DE BUJANDA, la reserva de ley aparece como una reserva de normación para aquellas normas que tienen rango primario en el ordenamiento. Pero, aun así, entendida, la reserva de ley puede ser concebida de dos maneras muy distintas: por un lado, de una manera estricta, la reserva de ley significa que existen materias que sólo pueden ser disciplinadas mediante normas primarias de rango legal, sin que sea posible que ninguno de los aspectos de estas materias se regule por normas de rango secundario. De otro modo, más flexible, significaría que, en determinadas materias, pudieran existir aspectos primarios o sustanciales, que deban ser regidos por norma de rango legal, pero los aspectos accesorios o menos trascendentes podrían ser regulados por norma de rango secundario.³⁶⁹

Es de esta segunda manera como la ha entendido el Tribunal Constitucional. La reserva de ley en el ámbito de los tributos no opera de forma absoluta. El Tribunal Constitucional en la Sentencia 6/1983, sentó la doctrina de que la Constitución se ha producido en la materia estudiada “de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.”³⁷⁰

³⁶⁸ PÉREZ ROYO, F., “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972, pp. 207-208.

³⁶⁹ SÁINZ DE BUJANDA, F., “Lecciones de Derecho...”, *op. cit.*, p. 96.

³⁷⁰ Tribunal Constitucional, Sentencia 6/1983, de 4 de febrero. BOE núm. 58, de 09 de marzo de 1983. FJ 4. Doctrina reiterada por la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero, BOE núm. 54, de 04 de marzo de 1987, FJ 4.

Cierto que en ese primer momento el Tribunal Constitucional no aclaró la línea divisoria entre lo primario y lo secundario, es decir, entre los elementos configuradores del tributo y los que o lo son. La doctrina, para aclarar esta cuestión, vino entendiendo que, mientras el artículo 31 de la CE se limitó a formular el principio a reserva de ley, en el artículo 10 de la LGT de 1963, actualmente artículo 8 de la LGT vigente, se ofreció la concreción necesaria, estableciendo las materias que han de ser regidas por norma legal, primaria, viniendo a completar e integrar en el sentir de la doctrina la norma constitucional.³⁷¹

Sería la Sentencia 221/1992 la que, sin acoger el anterior criterio de la doctrina, crearía un nuevo problema, pues estableció distinto grado de reserva de ley en función de cuáles sean los elementos integrantes del tributo, que aparecen recogidos en el artículo 8 de la LGT, sin que la misma ofrezca distinción alguna. Así, en su Fundamento jurídico 7º, tras recordar la doctrina anterior, dijo que “la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 C.E.; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la Ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la ley; sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que

³⁷¹ Véase SÁINZ DE BUJANDA, F., “Lecciones de Derecho...”, *op. cit.*, p. 97.

haya de ser aplicado (SSTC 179/1985 y 19/1987). En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata.”³⁷²

Efectivamente, en la regulación de los elementos integrantes de la base imponible, aunque no exclusivamente en ella, sin necesidad de acudir a la existencia de normas y conceptos en blanco³⁷³, que también los hay, se producen deslegalizaciones³⁷⁴, muchas veces de dudosa constitucionalidad,

³⁷² Tribunal Constitucional, Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 6. La sentencia cuenta con el voto particular del Magistrado Álvaro Rodríguez Bereijo, al que se adhirió el Magistrado José Gabaldón López, que concluyó que “es constitucionalmente inaceptable que la Ley no ordene, sino que meramente habilite al Gobierno, dejando a su discrecional voluntad realizar una corrección que es parte integrante de un elemento esencial del impuesto que sólo aquélla debe configurar.”

³⁷³ Sobre la distinción entre la libertad estimativa que comporta la discrecionalidad y los llamados conceptos jurídicos indeterminados, puede verse GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., “Curso de Derecho administrativo ...”, *op. cit.*, Vol. I, pp. 443 a 450.

³⁷⁴ A tenor de lo dispuesto en el artículo 6 de la LGT también la potestad reglamentaria tiene carácter reglado, si bien ello no significa que al ejercer aquella potestad la Administración no tenga siempre un amplio margen de posibilidades, todas ellas jurídicamente correctas mientras no quebranten preceptos del ordenamiento superior. Por tanto, el grado de discrecionalidad que en el ámbito reglamentario se reconoce a la Administración tributaria es lo que hace necesario, y así lo recoge el precepto, el control del ejercicio de dicha potestad en vía jurisdiccional. En este sentido, véase RIBES KONINCKX, J.C., “Disposiciones generales del ordenamiento tributario”, en “Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios...”, *op. cit.*, p. 42.

remisiones a operaciones técnicas, donde no se puede ejercer una potestad reglada, donde pueden colisionar los principios de legalidad y de seguridad jurídica, donde, en definitiva, la Administración goza de un amplio margen de apreciación.³⁷⁵

Que las actuaciones de la Administración estén condicionadas por el sometimiento a la Ley y al Derecho y no por el principio de autonomía de la voluntad, predeterminadas siempre por una norma jurídica, no implica que esa predeterminación sea absoluta, porque existen supuestos en los que la Administración tiene capacidad de decidir, dentro de un margen más o menos amplio.³⁷⁶

Prueba de ello, es la propia existencia de las actas con acuerdo, reguladas en el artículo 155 de la LGT, donde ante la existencia confesa por la propia Ley de una serie de situaciones en las que la Inspección difícilmente podría aplicar las normas establecidas por la Ley para liquidar, ante la dificultad de concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de determinados hechos o la estimación, valoración o medición de determinados

³⁷⁵ De ello se deduce que, como ha hecho notar DIEZ PICAZO, no existen potestades absolutamente regladas, ni absolutamente discrecionales, sino que en cada potestad hay aspectos reglados y discrecionales en proporción variable. Hasta en las potestades más regladas existe siempre cierta discrecionalidad interpretativa, mientras que, en el otro extremo, hasta en las potestades más discrecionales siempre hay necesariamente aspectos reglados. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 30. Aun estando en presencia de potestades regladas, la Administración no puede operar de forma automática porque “el proceso aplicativo de la Ley, por agotadoras que sean las previsiones de ésta, rara vez permite utilizar con propiedad ese concepto, ante la necesidad de procesos interpretativos que incluyen necesariamente valoraciones, si bien éstas no sean desde luego apreciaciones subjetivas (piénsese, por ejemplo, en todo el proceso aplicativo de las normas fiscales, no obstante ser la potestad liquidadora típicamente reglada...)”. Véase GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., “Curso de Derecho administrativo ...”, *op. cit.*, Vol. I, p. 441.

³⁷⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Propuesta metodológica para la aplicación de los actos propios en Derecho tributario”, en AA VV, “La doctrina de los actos propios...”, *op. cit.* p. 392.

datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria, le permite simple y llanamente transar, llegar a un acuerdo con el contribuyente.

Pues bien, estos supuestos, en los que la predeterminación legal es menos precisa y requieren una valoración subjetiva para concretar su alcance y contenido,³⁷⁷ constituyen precisamente el campo natural de actuación del principio de protección de la confianza legítima³⁷⁸ y, por tanto, también de la invocación del precedente administrativo y de toda la doctrina de actos propios³⁷⁹.

Para terminar esta reflexión, no vamos a negar que la obligación de actuar de un mismo modo en el ámbito del ejercicio de potestades regladas es una consecuencia directa del principio de legalidad. Pero, aunque sea esto cierto, también es matizable, como vino a apuntar hace casi cuatro décadas DÍEZ-PICAZO cuando afirmó que “incluso cuando nos hallamos ante una potestad reglada, siempre es necesaria una previa interpretación de la legalidad para poder aplicar esa potestad. Y toda interpretación entraña algún margen de discrecionalidad.”³⁸⁰

³⁷⁷ *Ibíd.*, p. 393.

³⁷⁸ Véase en este sentido, HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. “Los actos propios de la administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 156.

³⁷⁹ Y no sólo de ellos, como bien ha indicado SÁNCHEZ GALIANA, la exigencia constitucional del pleno sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho podrá conducir a la declaración de auténticas vulneraciones del ordenamiento por parte de de actuaciones administrativas y en particular de actuaciones de la Agencia Tributaria. “Y estas vulneraciones se podrían producir no sólo en relación a potestades que han sido minuciosamente regladas, sino sobre todo en relación a las potestades discrecionales, que pueden originar actividades arbitrarias claramente opuestas al principio de legalidad y a los principios de justicia tributaria”. SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 87, 1995, p. 431.

³⁸⁰ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, pp. 28-29.

La Administración tributaria realiza continuamente esa interpretación de la legalidad a través de cada una de sus actuaciones, que se supone se basan en los mismos criterios hermenéuticos. Como veremos en el capítulo de este trabajo que dedicaremos a la prueba en el procedimiento de las consultas, la Administración tributaria suele aplicar criterios emanados de la propia AEAT (base de datos Informa), junto con otros criterios vinculantes que proceden de la doctrina de la DGT (consultas escritas) y también está vinculada por las resoluciones del TEAC. No es infrecuente que el criterio se cambie, incluso sin mediar ninguna consulta vinculante o resolución del TEAC, por efecto de un informe pedido por los órganos de Gestión o Inspección a la propia DGT, como antes hemos expuesto. Por tanto, la Administración tributaria da lugar indudablemente, y constantemente, a precedentes, de la clase que la doctrina administrativista ha llamado “interpretativos”, bajo cuya vigencia la Administración vendrá obligada a actuar siempre en el mismo sentido.

Cierto es que algunos autores, como ORTIZ DÍAZ, han negado el carácter vinculante del precedente interpretativo, pues lo que vincula, a su juicio, sigue siendo la norma interpretada.³⁸¹ Esta tesis fue, sin embargo, rebatida por DÍEZ-PICAZO, ya que ello significa traspasar al ámbito administrativo lo que ocurre en el judicial,³⁸² donde es posible –que no deseable– la disparidad de criterios incluso dentro de un mismo órgano judicial, y estamos de acuerdo con el insigne administrativista en que son ámbitos completamente distintos.³⁸³

Los jueces y magistrados, integrantes del Poder Judicial, son independientes en el ejercicio de la función jurisdiccional y están única y

³⁸¹ ORTIZ DIAZ, J., “El precedente ...”, *op. cit.*, p. 85.

³⁸² DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 29.

³⁸³ En contra, HERRERO DE EGAÑA pone el ámbito judicial como ejemplo de los casos en los que la seguridad jurídica cede ante los cambios de criterio, afirmando que ésta se sacrifica ante un valor superior como es el de la independencia judicial. Cfr. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Los actos propios de la Administración ...”, *op. cit.*, p. 173.

directamente sometidos a la Constitución y a la Ley, por así establecerlo el artículo 117.1 de la CE y el artículo 1 de la LOPJ. Es más, el derecho a un juez independiente e imparcial está reconocido en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2007.³⁸⁴ La exigencia de independencia de los órganos jurisdiccionales comprende, según la jurisprudencia del TJUE³⁸⁵, dos aspectos:

El primero, de orden externo, supone que el órgano en cuestión ejerza sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a terceros y sin recibir órdenes ni instrucciones de ningún tipo, cualquiera que sea su procedencia, de tal modo que quede protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia de sus miembros a la hora de juzgar o que puedan influir en sus decisiones.³⁸⁶

El segundo, de orden interno, se asocia al concepto de imparcialidad y se refiere a la equidistancia que debe guardar el órgano de que se trate con respecto a las partes del litigio y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de dicho litigio. Este aspecto exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés por parte del órgano judicial que no sea el de la aplicación estricta de la norma jurídica.³⁸⁷

³⁸⁴ Párrafo 2º: “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley...”.

³⁸⁵ Ver por todas, la Sentencia del TJUE de 24 de junio de 2019, Comisión/Polonia, C-619/18, apartados 72 y 73.

³⁸⁶ Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 44.

³⁸⁷ Sentencia TJUE de 25 de julio de 2018, Minister for Justice and Equality, C-216/18 PPU, EU:C:2018:586, apartado 65.

Nada de esto es predicable de la Administración tributaria, empezando porque no es sino un sujeto de Derecho más, una parte más en la relación tributaria, aunque evidentemente privilegiada. Por ello, como ha apuntado DÍEZ-PICAZO, “debe actuar «con sometimiento pleno a la ley y al Derecho». Por ello, está vinculada a los principios de igualdad, seguridad jurídica y buena fe, incluso cuando lo único que hace es interpretar la legalidad. Por ello, es vinculante el precedente interpretativo.”³⁸⁸

También en ante la existencia de un precedente interpretativo parece aplicable el criterio de la autovinculación. Si la Administración ha actuado en un sentido, no puede contradecirse sin más en un momento posterior.³⁸⁹ Por ello, cuando la Administración tributaria establece un criterio interpretativo, por el medio que sea, a nuestro juicio no es importante a estos efectos, entendemos que agota, en principio, la discrecionalidad hermenéutica de que gozaba.³⁹⁰

Hasta aquí creemos haber expuesto suficientemente, a través del examen de los principios generales del Derecho que lo fundamentan, el alcance de la vinculación de la Administración tributaria al precedente, y esbozado a lo largo de la exposición las características que deben concurrir para su aplicación, diferenciándola de la vinculación que también se produce de acuerdo con la doctrina de actos propios. No podemos ir más allá, sin riesgo de exceder con mucho los límites de este estudio. Es hora que nos ocupemos de una cuestión

³⁸⁸ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.*, p. 29.

³⁸⁹ Sobre la teoría de la autovinculación puede verse DÍEZ SASTRE, S. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.*, pp. 66 a 74.

³⁹⁰ Compartimos aquí el criterio de DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M., “La doctrina del precedente ...”, *op. cit.* p. 29, quien añade que “(l)o contrario significaría conculcar injustificadamente los principios citados e igualdad, seguridad jurídica y buena fe.” De este tema precisamente, se ocupó la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019, Rec. 866/2019, a la que nos hemos referido en este capítulo y nos referiremos en el capítulo 7 de este trabajo, que se pronunció por la no aplicación del nuevo criterio salvo que resultase más favorable al contribuyente (*vid.* FJ 7).

fundamental: la necesidad o no de prueba del precedente y del acto propio, que creemos se puede exponer conjuntamente al compartir los mismos principios.

3.1.3.2 ¿Deben probarse el precedente administrativo y los actos propios?

Como hemos visto anteriormente, la doctrina defiende casi unánimemente la necesidad de prueba de la costumbre, con fundamento en su consideración de fuente del Derecho no escrita, inclinándose porque la carga de esta prueba corresponde a la parte que la invoque, obligación que, como veremos en su momento, puede ser objeto de modulación en función de la mayor o menor disponibilidad para cada parte de dicha prueba.

La pregunta que ahora nos formulamos es si el precedente administrativo, tradicionalmente estudiado por la doctrina administrativista junto a la costumbre, incluso confundándose con la misma, como se ha dicho, debe ser también objeto de prueba por quien lo alegue. Efectivamente, precedente y costumbre no son lo mismo a estos efectos. Tampoco son lo mismo precedente y acto propio. Pero tanto el acto propio, como el precedente, se supone que deben ser conocidos perfectamente por la parte que lo ha creado, esto es, la Administración.

Aunque sea un tanto obvio, no está de más recordar que esta cuestión adquiere toda su dimensión cuando el precedente y el acto propio pueden obligar a la Administración, careciendo de todo interés que un obligado tributario se esfuerce en la prueba de un precedente o acto propio que, por no darse todos los requisitos y circunstancias, que antes hemos examinado, en nada pueda afectar al contenido de la futura resolución.³⁹¹ Esforzarse, por ejemplo, en

³⁹¹ En el mismo sentido, BARRERO RODRÍGUEZ, C., "La prueba en...", *op. cit.*, p. 177.

demostrar que la Administración dictó una liquidación en su momento contraria a Derecho, pero que favorece al contribuyente, porque ha devenido firme en vía administrativa,³⁹² y pretender que la Administración aplique sus criterios perpetuándose en el error, carece de sentido, ya que esa actuación ilegal no puede vincular a la Administración, como hemos visto.

Sin embargo, en aquellos casos en los que el precedente vincule al órgano administrativo en el contenido de su futura decisión, no debe haber ningún inconveniente en estimar la posibilidad e, incluso, la obligatoriedad de que en el expediente quede debida constancia de la existencia, alcance, y términos del precedente que se invoca³⁹³. Lo mismo cabe decir cuando estemos en presencia de un acto propio de estas características. Es más, pensamos que, en Derecho tributario, resulta así exigencia del artículo 105.2 de la LGT: “Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”. Nótese que aquí no se habla de que se trate de la “Administración actuante”, como sí se hace con el derecho, reconocido en la letra h) del artículo 34.1 de la propia LGT³⁹⁴, sino que se alude en términos más amplios a toda la Administración tributaria. Pero, si incluso con relación a aquel derecho a no aportar determinados documentos, se exige la designación del día y procedimiento en que se aportaron -lo que hoy

³⁹² Fuera de los casos de nulidad absoluta, la Administración tributaria no puede anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones (artículo 218.1 LGT). Para combatir los actos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento, incluyendo la desviación de poder, la Administración debe declararlos lesivos para el interés público con carácter previo a su impugnación en vía contencioso administrativa. No es un procedimiento frecuente por sus propias características: para empezar, la competencia para iniciarlo corresponde al Ministro de Hacienda y la declaración de lesividad tampoco consigue la anulación del acto, que deberá ventilarse en un ulterior recurso contencioso administrativo (artículo 9.1 del RR).

³⁹³ Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 178.

³⁹⁴ Derecho “a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó”.

es francamente sencillo si se aportaron por Registro electrónico³⁹⁵- con mayor razón, cuando se designe un precedente constituido por la propia Administración, que puede no ser la actuante (piénsese, por ejemplo, en una consulta tributaria presentada por otro obligado tributario, que fundamentó el actuar del contribuyente y cuyo criterio ha sido cambiado posteriormente por la DGT) deberá designarse concretamente dicho precedente (en el ejemplo, con el número y fecha de la consulta), sin que esté de más que si el interesado posee copia de dicho precedente, además de la anterior designación, la aporte, dando así cumplimiento al principio de facilidad y proximidad probatoria que más adelante comentaremos.

Cuestión distinta es determinar a quién corresponde en este caso la carga de la prueba. Podría pensarse que, en principio corresponde al interesado, en este orden de cosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, pues es quien invocará el precedente para justificar la corrección de su actuación. Pero no es menos cierto que, dado que el precedente es constituido por la misma Administración, ésta no debe quedar totalmente dispensada de prueba, pues, como veremos más adelante, incluso dispone de mayor proximidad a los medios de prueba y de mayor facilidad para aportarlos. Y no nos referimos sólo a los casos en los que la invocación del *factum proprium* o del precedente por quien lo alega sea menos concreta, sino que, incluso en aquellos casos en los que el interesado produzca una prueba completa y exacta del precedente o del acto propio, si la Administración decide no seguir el mismo criterio seguido en otras actuaciones, por las razones que sea, viene obligada a motivar expresamente el cambio de criterio, “con referencia sucinta a hechos y fundamentos de derecho” (artículo 35.1 c) de la LPAC), lo que parece que debe

³⁹⁵ Bastará aportar el “Recibo de presentación” donde constan número de asiento registral, fecha, hora exacta, vía de entrada (por ejemplo, “Internet con certificado electrónico”), además de los datos del trámite, del interesado y la relación de documentos (ficheros) presentados incluyendo su huella electrónica y código seguro de verificación (mediante el que siempre se puede obtener copia y verificar el documento presentado).

llevar la Administración a tener que desarrollar una prueba completa y determinada de los hechos y circunstancias por las que el criterio administrativo debe ser cambiado respecto a actuaciones anteriores³⁹⁶.

Las mayores dificultades de prueba pueden darse con referencia al que llamaremos precedente negativo, que se puede constituir tanto en los supuestos de comprobación expresa, sea por los órganos de Gestión tributaria, sea por la Inspección, donde, por ejemplo, se hayan admitido tácitamente determinados hechos, datos, o comportamientos con referencia al mismo ejercicio comprobado o con referencia a otro distinto; como también en los casos de no comprobación, que induzcan algún comportamiento al contribuyente. A nuestro juicio, no puede descartarse la existencia de un precedente negativo en todos los casos, por lo que distinguiremos:

a) Supuestos de no comprobación:

Encuadramos aquí aquellos casos en los que el contribuyente, que ha declarado algo incorrectamente durante varios ejercicios, algunos de los cuales han prescrito, pretenda que la Administración tributaria quede vinculada por el hecho de no haber comprobado, pudiendo hacerlo, lo que le habría infundido la creencia de que estaba declarando correctamente. Su esfuerzo probatorio a estos efectos carece de sentido. Tiene razón HERRERO DE EGAÑA cuando estima que parece difícil que pueda decirse que, con esa no comprobación, la Administración tributaria indujo al particular a creencia alguna, lo que sería imprescindible para poder aplicar el principio de confianza legítima³⁹⁷. El Tribunal Supremo, aunque no nos consta que se haya pronunciado sobre esta materia, si lo ha hecho sobre la posibilidad de comprobar, que no de regularizar, ejercicios prescritos, habiendo declarado en su Sentencia de 5 de febrero de 2015 que “el

³⁹⁶ Véase en este sentido BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en...” *op. cit.*, pp. 178-179.

³⁹⁷ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Los actos propios...”, *op. cit.*, p. 174.

derecho a comprobar e investigar no prescribe, y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos.³⁹⁸ Lo declarado en el pasado puede ser, pues, comprobado, aunque haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, por lo que, en ese sentido, la no comprobación no puede constituir ningún precedente.

Pero es que, además, como recuerda la sentencia citada, lo que se pretende, con esta doctrina, es “evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de “igualdad fuera de la ley”, “igualdad en la ilegalidad” o “igualdad contra la ley”, proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio.³⁹⁹ Recordemos que uno de los requisitos que la jurisprudencia viene exigiendo para la aplicación del principio de confianza legítima es, precisamente, que el acto que defraude la confianza legítima sea conforme a Derecho.

- b) Supuestos de comprobación de un tributo y ejercicio determinado, sin pronunciamiento sobre uno de los elementos de la obligación tributaria:

Puede ocurrir que la Administración tributaria ha comprobado un tributo y un ejercicio determinado, pero no se ha pronunciado sobre un aspecto u

³⁹⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 5 de febrero de 2015, Rec. 4075/2013, Roj: STS 861/2015 - ECLI: ES:TS:2015:861, FJ 4. Jurisprudencia reiterada por Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 23 de marzo de 2015, Rec. 682/2014, Roj: STS 1120/2015 - ECLI: ES:TS:2015:1120, FJ 2.

³⁹⁹ FJ 4, último párrafo.

operación concreta comprendida en ese ejercicio y tributo. ¿Puede entenderse en este caso que la Administración está induciendo al particular a comportarse de una determinada manera en el futuro en la creencia de que ha sido admitida su forma de declarar lo no comprobado? Por otro lado, la concatenación de procedimientos de comprobación, eventualmente llevados a cabo entre los órganos de Gestión tributaria y los de Inspección, puede dar lugar que, en algún supuesto, se inicien actuaciones inspectoras en las que se pretenda comprobar algún elemento de la obligación tributaria, que ha sido tácitamente aceptado por Gestión, o sobre el que ésta no se ha pronunciado, después de realizar las mismas actuaciones. ¿Puede la Inspección regularizar ese elemento de la obligación sobre el que Gestión no se pronunció o tácitamente aceptó?

La respuesta a estas cuestiones nos introduce, más que en el juego del precedente negativo, en el de los efectos preclusivos de la comprobación limitada y el del alcance de las actuaciones llevadas a cabo por el órgano de Gestión, por lo que nos remitimos a cuanto expondremos sobre este particular en el capítulo 7 de esta tesis. Nos imitaremos aquí comentar que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 6 de marzo de 2014, ya se mostró partidario de que la Administración tributaria quedaba vinculada para el futuro por esta comprobación implícita en función de los principios de buena fe y confianza legítima⁴⁰⁰. Por consiguiente, en estos casos quien alegue este tipo de precedente, deberá probar bien documentalmente, bien por designación de los antecedentes en poder de la Administración, la existencia del mismo.

⁴⁰⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 6 de marzo de 2014, Rec. 2171/2012, Roj: STS 962/2014 - ECLI: ES:TS:2014:962, FJ 5. Esta postura ha sido criticada por HERRERO DE EGAÑA, para quien “la fuerza vinculante del acto administrativo de comprobación resulta clara respecto de ese tributo y ejercicio, pero no resulta tan claro que ese silencio pueda ser considerado inductor de comportamientos futuros del particular.” HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Los actos propios...”, *op. cit.*, p. 174.

Capítulo 4

4 La carga de la prueba

¿Quién ha de probar? ¿Para quién se prueba? Estas preguntas, que siguen en un orden lógico a la cuestión ¿qué se debe probar?, como apuntábamos en lugar precedente, nos sitúan directamente ante la cuestión de la carga de la prueba, tema eminentemente de Derecho Procesal, que estudiaremos en este capítulo desde el punto de vista, trazado desde el inicio de esta investigación, de sus aspectos más problemáticos en relación con los procedimientos desarrollados por los órganos de Gestión tributaria.⁴⁰¹

La importancia práctica del tema para el abogado tributarista y para el asesor fiscal es enorme. Muchas veces el profesional tributario no termina de ser consciente de ello, de darse cuenta de que, en definitiva, la mayoría de los procesos tributarios se estiman o desestiman en función de la prueba de los hechos, prestando, en lugar de a ello, más atención a otros aspectos, como la interpretación de normas aplicables al caso. La importancia de los hechos no puede ni debe minimizarse, porque es la realidad sobre la que va a proyectarse la aplicación de la norma, y estos deben quedar convenientemente fijados por la parte a quien corresponda, mediante una suficiente y adecuada prueba⁴⁰².

⁴⁰¹ Para un estudio completo de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo, puede verse BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 181 a 212.

⁴⁰² En parecidos términos se ha expresado el magistrado del Tribunal Supremo NAVARRO SANCHÍS en su extinto Blog: “puede decirse que en un litigio lo verdaderamente importante es la determinación exacta de los hechos y, establecidos estos, es cuando procede anularles su consecuencia jurídica. Ya los romanos perfilaron este principio medular, sobre el cual se montan los principios procesales de aportación de parte, de rogación y dispositivo: “*Da mihi factum, dabo tibi ius*” (“Dame los hechos y yo te daré el Derecho”). O bien: “*Iudex iudicat secundum allegata et probata partium*” (“El juez juzga conforme a lo alegado y probado por las partes”). NAVARRO SANCHIS, F.J., “Reflexiones caniculares sobre la carga de la prueba”, *Blog In bonam partem*, 6 de junio de 2010, disponible a través de www.aedaf.es.

Hay que reconocer, por otro lado, que muchos de los avances recientes en favor del contribuyente, reconocidos por la jurisprudencia, se han basado en fundamentos característicos del Derecho Constitucional, del Derecho Penal y, también, del Derecho Procesal. Ello no es de extrañar, porque la doctrina iusnaturalista ya se encargó de enseñarnos que el ordenamiento jurídico es uno y está interconectado. De ahí que, con razón, se haya afirmado que todo lo relativo a la carga de la prueba debe manejarse por el tributarista con la misma soltura y rigor con el que maneja la normativa de los tributos y los aspectos procedimentales propios del Derecho tributario.⁴⁰³

4.1 Nociones generales sobre la carga de la prueba

La sencillez de las dos preguntas formuladas en el párrafo anterior parecería auspiciar una respuesta igualmente simple, como la que puede darse en el proceso civil. Sin embargo, no va a ser posible una respuesta sin amplios e importantes matices para el procedimiento de aplicación de los tributos. Efectivamente, desde la doctrina procesalista, se responde a esa doble interrogante - ¿quién debe probar?, ¿para quién se prueba? - lo siguiente: quienes prueban son las partes y se prueba para el juzgador. Pero ocurre que el procedimiento de gestión tributaria -como todos los procedimientos de aplicación de los tributos- no es un procedimiento entre partes⁴⁰⁴, sino un procedimiento entre el obligado tributario y la Administración en el que no existe alteridad, porque ésta última actúa como juez y parte, por lo que es razonable pensar que las reglas de la carga de la prueba no pueden ser las mismas que las que rigen

⁴⁰³ Véase en este sentido PÉREZ NIETO, R., "La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios" en AA VV, *Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011, pp. 311 y 312.

⁴⁰⁴ PITA GRANDAL, A.M., "La prueba...", *op. cit.*, p. 90.

en el proceso civil, pese al tenor literal del artículo 105 de la LGT, y la remisión que se contiene, como veremos, en el siguiente artículo 106 de la LGT a las normas procesales civiles sobre medios y valoración de prueba.⁴⁰⁵

No vamos nosotros a adentrarnos en las dificultades que plantea en la propia doctrina procesal la noción de *carga de la prueba*, ni en la importante construcción teórica que la ha acompañado⁴⁰⁶. Pero, para tratar de aislar los problemas concretos que la carga de la prueba plantea en el procedimiento de gestión tributaria, creemos necesario partir de la distinción tradicional en la doctrina procesalista entre las denominadas *carga subjetiva* y *carga objetiva de la prueba*, y exponerla brevemente, pues nos permitirá comprender mejor la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, que es el objeto de nuestra investigación.

Esta distinción entre *carga subjetiva* y *carga objetiva de la prueba* se basa en las distintas consecuencias que se derivan de su incumplimiento.⁴⁰⁷ La *carga subjetiva* o *formal* de la prueba hace alusión a aquella parte que debe aportar la prueba en el proceso. Es la que soportan las partes en los procedimientos en los que rige el principio de aportación de parte o principio dispositivo. Por otro lado, la *carga objetiva* o *material*, a veces denominada *de certeza*, existe en toda clase de procesos, y se refiere a las consecuencias de la falta de acreditación de los

⁴⁰⁵ Advierte también de esta dificultad MARÍN-BARNUEVO, para quien "(e)l criterio de distribución de la carga de la prueba establecido en dicho precepto [se refiere al artículo 114 de la LGT de 1963] parece sencillo y fácilmente comprensible, sin embargo, el estudio de las distintas teorías formuladas al respecto pone de manifiesto la verdadera dificultad que entraña su determinación. "La distribución de la carga ...", *op. cit.*, p. 193.

⁴⁰⁶ Entre otros autores, cabe citar aquí a ROSENBERG, L. *La carga de la prueba*, trad. Krotoschin, E., Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1956; o a MICHELI, G. A. y SENTIS MELENDO, S., *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961.

⁴⁰⁷ MARÍN-BARNUEVO FAVO, D., "La distribución de la carga ...", *op. cit.*, p. 190.

hechos y a la fijación de la parte sobre la que ha de recaer la consecuencia de la incertidumbre sobre los mismos⁴⁰⁸.

La doctrina procesalista ha puesto el acento muy especialmente en esta segunda dimensión de la institución⁴⁰⁹, y así, por ejemplo, GÓMEZ ORBANEJA nos dirá que las reglas que “reparten entre las partes la carga de la prueba de los hechos *necesitados* de ella importan sólo para el caso de que el hecho o hechos de que se trate no se haya probado. En otros términos: de tales normas echa mano el juez, aplicándolas, no para determinar en la fase probatoria cuál de las dos partes, el demandante o el demandado, haya de probar un hecho, sino determinar, en el momento dictar sentencia, cuál de ellas hubiera tenido que probar el hecho que no aparezca probado.”⁴¹⁰ Para GUASP, por su parte, la expresión carga de la prueba no consiste “sino en el riesgo que corre un litigante de que el Juez o no se convenza de ciertos datos procesales”, de ahí que “el perjuicio no puede sufrirlo sino la parte a quien favorezca el convencimiento del Juez sobre tal dato”⁴¹¹ si el mismo no resultase probado. Si, por el contrario, un hecho resultó probado, para nada importa qué parte aportó la prueba (principio

⁴⁰⁸ Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 183. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 344, 2011, p. 9. En la doctrina procesalista, para un tratamiento en profundidad, véase ROSENBERG, L.: “La carga de ...”, *op. cit.*, pp. 36 y ss.

⁴⁰⁹ Si bien algún autor como GÓMEZ POMAR, considera que esta concepción de la carga de la prueba dominante en la doctrina española “sitúa el centro de atención en el sujeto equivocado -el juez o tribunal-, en lugar de orientarla hacia aquéllos cuyo comportamiento –el probatorio, pero también el extraprocesal- es verdaderamente relevante: las partes en el litigio. Lo decisivo de la carga de la prueba es que se trata de un instrumento estratégico en manos del legislador y de los jueces y tribunales que permite inducir los comportamientos procesales y extraprocesales deseados.” GOMEZ POMAR, F., “Carga de la prueba y responsabilidad objetiva”, *InDret* núm. 1/2001, p. 5.

⁴¹⁰ GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho procesal...”, *op. cit.*, p. 306.

⁴¹¹ GUASP, J. y ARAGONESES ALONSO, P., *Derecho procesal civil*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1998, p. 305.

de adquisición procesal), como de poco importa a quién correspondía la carga de probar.⁴¹²

Esta concepción objetiva o formal de la carga de la prueba ha sido acogida por la jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo en abundantísima y muy reiterada jurisprudencia, que viene proclamando que el principio de atribución de carga de la prueba “es un principio supletorio para el caso de que las partes no hayan desarrollado actividad probatoria, dentro de sus posibilidades, según su situación y disponibilidad de medios”⁴¹³.

La fundamentación de la carga de la prueba, bajo esta concepción objetiva o formal, la encontramos en el deber inexcusable de los tribunales de fallar en todo caso, pues de ninguna manera pueden abstenerse de resolver el asunto que se les encomienda, conforme a la prohibición del *non liquet* que establece el artículo 1.7 del CC. De ahí, que también se denomine a la carga de la prueba *regla de juicio*, que el ordenamiento jurídico impone al juez para solucionar los supuestos de hecho incierto⁴¹⁴, y que, a su vez, ofrece al juzgador la solución con la que dictar sentencia en aquellos casos en los que existan dudas sobre la veracidad de los hechos.⁴¹⁵

No obstante ser las reglas de la carga de la prueba normas dirigidas al juez, que han alcanzado gran relevancia en esta dimensión objetiva, no puede ni debe olvidarse la dimensión subjetiva, y, no sólo porque ambas dimensiones

⁴¹² GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho procesal...”, *op. cit.*, p. 306.

⁴¹³ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 29/04/2003, Rec. 2527/1997, Roj: STS 2929/2003 - ECLI: ES:TS:2003:2929, FJ 4; Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 8 de marzo de 1996, Roj: STS 7919/1996 - ECLI: ES:TS:1996:7919, FJ 2; Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 19 de diciembre de 1989, Roj: STS 7469/1989 - ECLI: ES:TS:1989:7469, FJ 1; y otras muchas.

⁴¹⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V., *Derecho Procesal Civil. Parte General* 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 188. [Disponible Online].

⁴¹⁵ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 184.

conformen nociones estrechamente relacionadas entre sí,⁴¹⁶ sino porque la propia Exposición de Motivos de la LEC se encarga de recordarlo, resaltando su importancia al señalar que estas reglas son “de decisiva orientación para la actividad de las partes.” Carga subjetiva y objetiva de la prueba, pues, se complementan de manera inescindible. Pero es que, además, es en esta dimensión subjetiva, donde nos topamos con el significado lato y más usual de la expresión “carga de la prueba”, que no indica otra cosa que los hechos que la parte ha de acreditar para el éxito de su pretensión procesal o procedimental⁴¹⁷ y que, para nosotros, como se verá, es fundamental para entender el sentido de la norma sobre la carga de la prueba en Derecho tributario.

Esta acepción subjetiva de la carga de la prueba, en íntima relación con la objetiva que hemos visto, ha sido acogida también por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, por ejemplo, en la Sentencia de 16 de diciembre de 2002, ya estableció que cuando hablamos de carga de la prueba “no se alude a una obligación o deber jurídico cuyo incumplimiento lleve aparejado una sanción, sino que es «una facultad cuyo ejercicio es necesario para la obtención de un interés»; y su determinación sirve para señalar en cuál de las partes recae la consecuencia derivada de la falta de ejercicio de esa facultad.” Como señala esta misma sentencia, así “se concibe la carga de la prueba como el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia.”⁴¹⁸

⁴¹⁶ Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 184, que con razón afirma que la “determinación de la parte procesal gravada por los perjuicios derivados de una falta de prueba arrastra inexorablemente a la fijación de la parte a la que incumbe ofrecer prueba de los hechos necesarios para la resolución”.

⁴¹⁷ Véase PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 313.

⁴¹⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4, Sentencia de 16 de diciembre de 2002, Rec. 5562/1998, Roj: STS 8448/2002 - ECLI: ES:TS:2002:8448, FJ 2. Doctrina reiterada en otras muchas sentencias, entre las que cabe citar: Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 19 de marzo de 2007, Rec. 6169/2001, Roj:

A estos criterios, que acabamos de exponer, responde la regulación positiva de la carga de la prueba en el Derecho común, que se contenía en el artículo 1.214 del CC –precepto incardinado en el Capítulo V, rubricado “De la prueba de las obligaciones”, dentro del Libro IV dedicado a las “Obligaciones y contratos”- bajo un doble principio: “Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone.”⁴¹⁹ La generalización por la jurisprudencia de este precepto, actualmente derogado por la disposición derogatoria única 2.1 de la LEC, sentó las bases concretas para la distribución de la carga de la prueba, de tal manera que se vino pacíficamente entendiendo que, a todo actor, incumbe la prueba de los hechos, que sean fundamento de su demanda, sean positivos o negativos. Y, de otro lado, que el demandado, que oponga excepciones o medios de defensa, debe probar los hechos que sean fundamento de los mismos.⁴²⁰ En otras palabras, en su aplicación, se ha venido defendiendo sin discusión que incumbe al actor la prueba de los hechos constitutivos del derecho que reclama, mientras que al demandado le corresponde la prueba de los hechos modificativos o extintivos; o que la prueba de los hechos corresponde al que afirma, no al que niega, pues su atribución a éste constituiría una verdadera *probatio diabólica*. En estos

STS 1865/2007 - ECLI: ES:TS:2007:1865, FJ 2; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4, Sentencia de 6 de octubre de 2010, Rec. 6413/2008, Roj: STS 4984/2010 - ECLI: ES:TS:2010:4984, FJ 4; y Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 18 de mayo de 2020, Rec. 4002/2018, Roj: STS 954/2020 - ECLI: ES:TS:2020:954, FJ 2.

⁴¹⁹ La doctrina procesalista tachó a la norma de incompleta, por olvidar los hechos impeditivos y de técnicamente incorrecta, pues no se prueban directamente obligaciones, sino hechos; no sólo relativos a los derechos de obligaciones, sino a toda clase de relaciones jurídicas, y porque, aun tratándose de aquellos derechos, el proceso no sirve únicamente para reclamar el cumplimiento de una obligación. Véase GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho procesal...”, *op. cit.*, p. 307.

⁴²⁰ ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S. *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 142.

términos, fue interpretado este precepto tanto por la jurisprudencia civil, como por la jurisprudencia contencioso-administrativa, y también por la doctrina.⁴²¹

En la actualidad, las reglas del *onus probandi* se regulan en el artículo 217 de la LEC⁴²², ubicado en la Sección 2.^a “De los requisitos internos de la sentencia y de sus efectos”, dentro del Capítulo VIII rubricado “De las resoluciones procesales”, lo cual parece más lógico, ya que los tribunales tienen el deber inexcusable de resolver⁴²³, como antes hemos expuesto, lo que conlleva la necesidad de regular las consecuencias de la falta de prueba dentro de las normas que disciplinan la obligación de resolver.

La actual regulación absorbe toda la doctrina jurisprudencial sobre la carga de la prueba, especialmente la jurisprudencia más moderna, que otorgó una interpretación ciertamente flexible a los principios contenidos en el artículo 1.214 del CC. En lugar de un desplazamiento del *onus* lo que en realidad trasladaba es el *favor probationes* y, para ello, se atendía preferentemente a la posición de facilidad probatoria en que se puede hallar la parte favorecida por el *onus*, en

⁴²¹ Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en ...”, *op. cit.* pp. 185 a 190, con cita de abundantísima jurisprudencia y doctrina de autores.

⁴²² Artículo 217 LEC. Carga de la prueba. [Reproducimos únicamente los párrafos aplicables en nuestra materia.] “1. Cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución semejante, el tribunal considerase dudosos unos hechos relevantes para la decisión, desestimaré las pretensiones del actor o del reconviniente, o las del demandado o reconvenido, según corresponda a unos u otros la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones. 2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención. 3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior. 4. (...) 5. (...) 6. Las normas contenidas en los apartados precedentes se aplicarán siempre que una disposición legal expresa no distribuya con criterios especiales la carga de probar los hechos relevantes. 7. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio.”

⁴²³ PÉREZ ARRAIZ J., “La prueba en el procedimiento ...”, *op. cit.* p. 55.

contraste con la posición incómoda del gravado con la carga de probar.⁴²⁴ De esta doctrina jurisprudencial, es reflejo el número 7 del artículo 217 de la LEC.

4.2 La carga de la prueba en los procedimientos de gestión tributaria

4.2.1 La regulación positiva de la carga de la prueba en Derecho tributario y su interpretación por la jurisprudencia

El artículo 105 de la LGT, titulado, precisamente, de “Carga de la prueba”, establece en su número 1 que en los procedimientos de aplicación de los tributos, entre los que se encuentra el procedimiento de gestión tributaria, “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.⁴²⁵ Según se ha interpretado por una uniforme jurisprudencia y por la doctrina mayoritaria, se trata de la transposición a los procedimientos de aplicación de los tributos de la concepción clásica de la carga de la prueba, basada en el principio dispositivo y materializada por toda la doctrina y la jurisprudencia interpretativa del derogado artículo 1.214 del CC⁴²⁶, que ya se recogía también en el artículo 114 de la LGT de 1963⁴²⁷.

⁴²⁴ MUÑOZ SABATÉ, L., *Técnica probatoria: estudios sobre las dificultades de prueba en el proceso*, Praxis, Barcelona, 1993, p. 35. Nos referiremos a esta doctrina jurisprudencial al hablar más adelante del principio de facilidad probatoria.

⁴²⁵ FALCON Y TELLA ha apuntado el “error terminológico manifiesto” que supone que un precepto que reza bajo el título de carga de la prueba hable de un “extraño deber de probar” que deben cumplir los obligados tributarios, cuando la prueba se construye sobre la idea de carga que hay que levantar para beneficiarse de un derecho o facultad. FALCÓN Y TELLA, R., “El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley”, *Quincena Fiscal* núm. 3, 2003, p. 6.

⁴²⁶ Precepto hoy sustituido por las normas más precisas recogidas en el artículo 217, párrafos 2 y 3 de la LEC. Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 95.

⁴²⁷ El Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT consideró que, en general, podía mantenerse la regulación actual de la prueba [art. 114 de la LGT de 1963] con algunas matizaciones y, en ese sentido, recomendaba una mención expresa acerca de la aplicación de las normas generales contenidas en el Código Civil en cuanto a los problemas de fondo en materia probatoria (medios de prueba y su valoración) y en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Véase “Informe de la Comisión para el estudio y propuestas...”, *op. cit.*, p. 152. El Informe de 2003

De acuerdo con esta concepción de la carga de la prueba, cada parte, en suma, debe probar las circunstancias que le favorecen. La Administración, se dice con reiteración en muchos pronunciamientos, debe probar la realización del hecho imponible y el resto de elementos de cuantificación de la obligación (la medida del mismo adoptada como base imponible y los elementos y circunstancias determinantes de su atribución al sujeto pasivo, entre otros extremos). En suma, debe probar los hechos constitutivos y aumentadores de la obligación tributaria. El contribuyente, por su parte, cuando la Administración haya probado los hechos constitutivos de la obligación tributaria, conforme antes se ha señalado, debe probar cuantos hechos impeditivos se opongan al nacimiento de la misma o sean causantes de su extinción, o los que minoran la obligación. Así, deberá acreditar, por ejemplo, las circunstancias de exención, de no sujeción, de extinción de la obligación, o los requisitos constitutivos de los beneficios fiscales, que pretenda invocar⁴²⁸. Esta interpretación, como decimos,

reconocía que, en el seno de la segunda Comisión, creada por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002, se había discutido la posibilidad de recoger en la Ley dos concepciones acerca de esta institución. Con arreglo a la primera, clásica en nuestra LGT, la prueba se rige por el principio dispositivo, plasmado en su art. 114. Es decir, cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, de manera que la Administración debe acreditar la realización del hecho imponible y del resto de elementos de cuantificación de la obligación, mientras que el obligado tributario lo hará de las circunstancias determinantes de los supuestos de exención o, en términos generales, de los beneficios fiscales. La Comisión había considerado asimismo recoger una segunda posición que defiende la aplicación del principio inquisitivo, según el cual se sostiene que sobre la Administración pesa la función (es decir, el derecho-deber) de acreditar toda la verdad material, incluso la que resulte favorable al obligado tributario. Ello no obstante, la Comisión se decantó por mantener el principio dispositivo, “no sólo por fidelidad a una tradición ya muy consolidada y aceptada por todos los operadores jurídicos que actúan en el ámbito tributario, sino también porque esta tradición subraya y resalta el plano de igualdad en que se mueven los sujetos activos y pasivos en todas las relaciones tributarias”. Véase “Informe de la Comisión para el estudio del borrador...”, *op. cit.*, p. 44 y 45. La Memoria del Proyecto de Ley finalmente reconocía que el nuevo artículo 105 mantenía en esencia el régimen de la LGT de 1963, recogiendo la norma general sobre la carga de la prueba contenida en el artículo 114 de la citada Ley. Véase MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., Coord., “Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, p. 551.

⁴²⁸ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 95. En el mismo sentido, ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos Tributarios”, *op. cit.*, p. 143. Téngase en cuenta, además, que un hecho excluyente o impeditivo en el procedimiento de gestión podría convertirse desde el punto de vista probatorio en un hecho constitutivo de un derecho en

cuenta con el aval de una uniforme, abundantísima y muy reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo⁴²⁹.

La jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, además, ha venido considerando al artículo 105 de la LGT y, antes, a su antecesor, el artículo 114.1 de la LGT de 1963, como una norma aplicable al proceso judicial, aunque “específica” del ámbito tributario. Así, por ejemplo, lo ha expresado la Sentencia de 22 de enero de 2000:

“La carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista, nacida de los artículos 1214 y siguientes del CC. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el *onus probandi*. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas.”⁴³⁰

el procedimiento de revisión. Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J. “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, pp. 59-60. RODRÍGUEZ-BEREIJO, M., “La carga de la prueba ...”, *op. cit.*, p. 12.

⁴²⁹ Entre los más recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo que la invocan, pueden citarse: Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 2, Sentencia de 29 de enero de 2020, Rec. 4258/2018, Roj: STS 211/2020 - ECLI: ES:TS:2020:211, FJ 2; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 2, Sentencia de 19 de mayo de 2020, Rec. 3940/2017, Roj: STS 994/2020 - ECLI: ES:TS:2020:994, FJ 7; y Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 2, Sentencia de 18 de mayo de 2020, Rec. 4002/2018, Roj: STS 954/2020 - ECLI: ES:TS:2020:954, FJ 2.

⁴³⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 2, Sentencia de 22 de enero de 2000, Rec. 542/1995, Roj: STS 289/2000 - ECLI: ES:TS:2000:289, FJ 6. Doctrina reiterada por la misma Sala y Sección en la Sentencia de 11 de febrero de 2010, Rec. 9779/2004, Roj: STS 811/2010 - ECLI:

En este sentido, es igualmente doctrina reiterada y sin fisuras del Tribunal Supremo que el artículo 105.1 de la LGT es un “precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración.”⁴³¹ En este orden de cosas, advierte SÁNCHEZ PEDROCHE, que esta regla “resulta también de plena aplicación a la Administración, a pesar de la presunción de legalidad que adorna sus actuaciones.” Y esto es así porque “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”⁴³².

En resumen, en el estado actual de la doctrina jurisprudencial referente al artículo 105.1 de la LGT, se le considera una norma aplicable no sólo al procedimiento de aplicación de los tributos, sino también al procedimiento judicial; una norma que está dirigida tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria; y, por consiguiente, contempla en su regla tanto al hecho imponible como a los beneficios fiscales, sean éstos deducciones, bonificaciones o exenciones.⁴³³

No obstante lo anterior, la distribución de la carga de la prueba elaborada por la doctrina civilística partiendo de una diferenciación jurídico- material entre

ES:TS:2010:811, FJ 4; y en la Sentencia de 27 de noviembre de 2014, Rec. 4070/2012, Roj: STS 4985/2014 - ECLI: ES:TS:2014:4985, FJ 6; entre otras.

⁴³¹ Haciéndose eco de otros pronunciamientos anteriores, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 2, Sentencia de 25 de junio de 2009, Rec. 9180/2003, Roj: STS 5841/2009 - ECLI: ES:TS:2009:5841, FJ 6.

⁴³² SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A, “A vueltas con los problemas...” *op. cit.*, pp. 50-51. En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, al examinar el valor probatorio de las actas de la Inspección.

⁴³³ Véase PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 317, que, sin embargo, se muestra contrario a esta concepción.

hechos constitutivos de la pretensión, favorables al actor y hechos impositivos, favorables al que niega la pretensión, no está exenta de problemas en su transposición a los procedimientos tributarios, e incluso en los procesos civiles, por cuanto que la naturaleza de un hecho depende de múltiples factores: la posición procesal que ocupe la parte que lo alega, las pretensiones o las consecuencias jurídicas que las partes pretendan conseguir; o en el ámbito tributario, entre otras circunstancias, la vigencia de los principios constitucionales tributarios, la vigencia del principio inquisitivo, la existencia de múltiples obligaciones formales que pesan sobre el contribuyente y amparadas en el deber de colaborar con la Administración tributaria. La jurisprudencia del Tribunal Supremo no parece ser ajena a estos problemas cuando tiene declarado que “tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo”⁴³⁴.

Por ello, como afirma RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, “es difícil construir a partir de este criterio general reglas de distribución de la carga de la prueba totalmente generalizadas y abstractas, y estas reglas vienen siendo completadas por la jurisprudencia con arreglo a criterios como los de la buena fe y la facilidad probatoria, que pueden llevar a una alteración o inversión de la carga de la prueba en el caso concreto.”⁴³⁵

En efecto, esta regla de distribución de la carga de la prueba se atempera en la jurisprudencia con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, habiendo declarado la jurisprudencia que “el principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la

⁴³⁴ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 12 de julio de 2012, Rec. 1356/2009, Roj: STS 5293/2012 - ECLI: ES:TS:2012:5293, FJ 4.

⁴³⁵ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 12.

prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra...” o que “el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba”; o también que “cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo”.⁴³⁶

La carga de la prueba, en nuestra opinión, desde luego ha de concebirse en el procedimiento de gestión tributaria siempre en los términos de buena fe, disponibilidad y facilidad probatoria en los que la jurisprudencia que acabamos de citar la entiende, no así siempre los órganos encargados de la aplicación de los tributos⁴³⁷.

Más adelante tendremos ocasión de profundizar sobre el significado de estos principios, pero, aunque suponga adelantar conclusiones, debemos advertir que, a nuestro modo de ver, esta modulación de la carga probatoria en virtud de tales principios no va a ser suficiente para solucionar los problemas de la carga de la prueba, que se plantean en el procedimiento de gestión tributaria,

⁴³⁶ Véanse por todas las antes citadas Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, Rec. 4002/2018, FJ 2 y 29 de enero de 2020, Rec. 4258/2018, FJ 3.

⁴³⁷ LLORENS SELLÉS ha comentado al respecto que “no está de más recordar que la Administración en general -y la A.E.A.T. en particular- se encuentra incómoda con las exigencias probatorias; sintiendo una especial inclinación a presumir -en lugar de probar plenamente- en base a las presunciones -artículo 108 de la Ley General Tributaria- mejor o peor articuladas según los casos. Sobre todo, cuando se apoya en las previstas en el punto 2 del citado artículo 108 (...) Prueba de esta incomodidad se halla en las modificaciones que ha sufrido el vigente artículo 106 de la Ley General Tributaria en contraste con su inalterada redacción relativa a la prueba, durante los veinte años de vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 -artículos 114 y siguientes-.” LLORENS SELLÉS, R., “De la prueba (Incumbe incluso a la A.E.A.T.). A propósito de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 1 de julio y de 14 de septiembre de 2016”, *Revista Interactiva de Actualidad* núm. 1/2017, AEDAF, 9 de enero de 2017, p. 1. Disponible online.

existiendo problemas que parten de la concepción jurisprudencial del artículo 105.1 de la LGT como una norma procesal en los términos antes expuestos.

4.2.2 La distribución de la carga de la prueba en los procedimientos iniciados por autoliquidación

En cualquier caso, como ya hiciera en su día PITA GRANDAL⁴³⁸, conviene que nos planteemos ahora la cuestión de la distribución de la carga de la prueba dentro de la estructura actual del procedimiento de gestión. Con independencia del propio valor probatorio de las declaraciones, al que nos referiremos más adelante, la generalización de la modalidad de autoliquidación⁴³⁹ en el procedimiento de gestión tributaria, como actuación del contribuyente con capacidad de iniciar las funciones de gestión tributaria (artículo 118 de la LGT), parece poner de manifiesto que la Ley reserva la Administración tributaria únicamente las funciones de comprobación y de investigación.⁴⁴⁰ Efectivamente, mediante la autoliquidación, el obligado tributario declara y liquida el tributo, efectuando en su caso el ingreso⁴⁴¹, o bien solicitando la devolución que proceda. A diferencia de la iniciación del procedimiento de gestión por declaración, la presentación de una autoliquidación no tiene por qué ir seguida de ninguna actuación de la Administración⁴⁴², como se desprende de lo dispuesto en el número 2 del artículo 120 de la LGT: “Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y

⁴³⁸ Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 96 a 97.

⁴³⁹ Definidas por el apartado 1 del artículo 120 de la LGT como “declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.”

⁴⁴⁰ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 96.

⁴⁴¹ O limitándose a reconocer la deuda, para después solicitar su aplazamiento o fraccionamiento conforme al procedimiento establecido por el artículo 65 de la LGT.

⁴⁴² MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 227.

comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.” La actuación del obligado tributario se produce en el marco del deber de colaboración establecido por el artículo 93.1 de la LGT y no inicia, en principio, más actuación de gestión tributaria que la prevista en el párrafo a) del número 1 del artículo 117 de la LGT, esto es, la recepción y tramitación de autoliquidaciones.

La carga de la prueba, puede pensarse, adquiere en este caso un cierto matiz residual, pues sólo parece que podrá tener total virtualidad, en aquel sentido subjetivo⁴⁴³, cuando eventualmente la Administración decida ejercitar las funciones de comprobación e investigación, que no son en modo alguno una consecuencia necesaria de la presentación de la declaración-liquidación. El contribuyente, mientras tanto, deberá estar en disposición de probar lo declarado y de asumir las consecuencias del valor probatorio de la propia declaración. En suma, no realizará ninguna actividad probatoria más allá de la presentación de su autoliquidación⁴⁴⁴. Pero, aun en este supuesto, entendemos que sí asume la carga de probar, en el sentido procesal del término “carga”, tal como fuera definido por GOLDSCHMIDT -actos que deben realizar las partes para prevenir un perjuicio procesal y, consecuentemente una sentencia desfavorable⁴⁴⁵-, pues, a nuestro modo de ver, no cabe duda de que el correcto cumplimiento de sus deberes tributarios, basado en una interpretación razonable de las normas que disciplinan los tributos, constituirá la mejor prevención, tanto para evitar el perjuicio de un resultado desfavorable ante una eventual comprobación por los órganos de Gestión tributaria o de Inspección, como, aun habiéndose producido

⁴⁴³ Incluso en el sentido lato o usual que apuntábamos, que la equipara a los hechos que cada parte debe acreditar para el éxito de su pretensión procedimental o procesal.

⁴⁴⁴ Y en su caso de las obligaciones formales asociadas al tributo, como puede ser la llevanza de libros registros fiscales, la conservación de las facturas expedidas y recibidas, la presentación de declaraciones informativas, etc.

⁴⁴⁵ GOLDSCHMIDT, J., *Principios generales del proceso I. Teoría general del proceso*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961, pp. 58-59.

una regularización tributaria por los mismos, para prevenir también una resolución desfavorable en la vía de revisión administrativa, o incluso en el ulterior procedimiento jurisdiccional, pues habrá contribuido a la preconstitución de prueba en algo tan fundamental en estos procesos como es el expediente administrativo.⁴⁴⁶

Desde este punto de vista, la carga de la prueba, más que equipararse a un deber de probar -que realmente no existe, pues, como enseña la jurisprudencia⁴⁴⁷, no alude a una obligación o deber jurídico cuyo incumplimiento lleve aparejado una sanción, sino que es una facultad cuyo ejercicio es necesario para la obtención de un interés- se transforma en un interés en probar, de tal manera que no estar en condición de probar, o no ejercitar esa facultad, conllevará en el procedimiento de gestión tributaria para el interesado que éste deba asumir las posibles consecuencias desfavorables de su actitud⁴⁴⁸.

Un ejemplo de ello podemos encontrarlo en la prueba de los gastos deducibles, que se integran como componente negativo para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas en la modalidad de estimación directa en el IRPF. En la práctica, no todos los gastos son iguales, ni necesitan el mismo esfuerzo probatorio⁴⁴⁹. Si, por ejemplo, un abogado tributarista adquiere para su actividad una suscripción al código tributario de la editorial X, probablemente no necesitará más prueba del gasto que su contabilización, junto a la factura que documenta la compra y, a lo sumo, su medio de pago. Pero si pretende deducir unos gastos de viaje, la cuestión lógicamente cambia, pues nadie se dedica *full time* a su actividad económica y puede producirse una cierta

⁴⁴⁶ En este sentido, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "La prueba en...", *op. cit.*, p. 21.

⁴⁴⁷ Vid. supra Sentencia de 16 de diciembre de 2002 y jurisprudencia concordante citada.

⁴⁴⁸ Véase en este sentido, PITA GRANDAL, A.M., "La prueba en..." *op. cit.* p. 94; ROMERO PLAZA, C., "Prueba y...", *op. cit.*, p. 208

⁴⁴⁹ Esto nos lleva a otro tema colateral, que deberemos tratar más adelante, el del umbral de certidumbre, también llamado dosis o coeficiente de prueba.

confusión entre los gastos de la actividad y los que pertenecen a la esfera personal del profesional. Sabido es que la AEAT suele ser muy estricta al entender que la deducibilidad de los gastos está condicionada a su correlación con los ingresos⁴⁵⁰, por lo que el referido profesional deberá poder acreditar que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad de abogacía y que, por tanto, tienen relación con sus ingresos.⁴⁵¹ Si ese viaje, *ad exemplum*, tiene relación con determinado congreso jurídico al que ha asistido, haría muy bien en guardar toda la documentación relativa a la inscripción en el congreso, programas y materiales del mismo, a fin de poder reforzar la prueba si la Administración cuestionara, eso sí, fundadamente⁴⁵², la factura que ampara el gasto. No quiere decir ello que consideremos correcta una actitud de la Administración en el procedimiento de comprobación simplemente negacionista del gasto; es más, a nuestro juicio, le es exigible la prueba de que el mismo es extraño a la actividad, como más adelante veremos. Pero no nos cabe duda de que el interés del profesional en la admisión del gasto como deducible así lo aconseja⁴⁵³.

Esta visión, desde el punto de vista del obligado tributario, no es difícil de compartir, si bien los problemas aparecerán en cuanto al *quantum* de prueba necesario para entender probado un hecho, que en el procedimiento de gestión tributaria corresponde apreciar al órgano actuante. Sin embargo, plantea

⁴⁵⁰ De acuerdo con el criterio sostenido por la DGT en múltiples consultas, por ejemplo, Consulta Vinculante V2248-07, de 25 de octubre de 2007, Consulta Vinculante V2818-13, de 24 de septiembre de 2013, Consulta Vinculante V1183-15, de 16 de abril de 2015.

⁴⁵¹ Artículo 28.1 de la LIRPF en relación con el Artículo 10.3 de la LIS.

⁴⁵² Matiz muy importante, pues es lo que exige el artículo 106.4 de la LGT.

⁴⁵³ En este mismo sentido, se pronunció en la doctrina italiana TOMASICCHIO, quien escribió “más que la carga de la prueba subsiste un principio de “interés en la prueba”, por la especial importancia de la colaboración de los interesados en la constancia de la prueba, bien porque el juez podría olvidar la relevancia o existencia de cualquier dato, bien sobre todo porque ante la subsistencia de cualquier zona gris, la consecuencia de tal situación recaería sobre el sujeto interesado en ese punto”. TOMASICCHIO, T., *Manuale del contenzioso-tributario*, 2ª ed., Ed. Cedam, Padova, 1986, p. 301, citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga...”, *op. cit.*, p. 191.

problemas si se aborda desde el punto de vista de la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos, pues la Administración no hace “valer su derecho” y tampoco se mueve por un “interés” cuando exige la deuda tributaria, ni siquiera por el recaudatorio –aunque a veces cueste creerlo-, sino por imperativos de los principios de legalidad y objetividad consagrados constitucionalmente.

Efectivamente, a ello parece apuntar FALCÓN Y TELLA, cuando afirma que, “aunque la Administración no esté técnicamente obligada a probar en el procedimiento de gestión los elementos normalmente constitutivos de su derecho, la obtención de los medios de convicción necesarios y su inclusión en el expediente administrativo resulta claramente del principio de legalidad de la actuación administrativa y de la posibilidad de un control a posteriori en vía económico-administrativa y jurisdiccional”⁴⁵⁴.

En esta línea, ROMERO PLAZA afirma que “no es sólo una cuestión de interés probatorio, sino de respeto al principio de legalidad,” pues entiende que, si así fuera, a la Administración podría interesarle no probar determinados hechos que no le fueran favorables, lo que no puede admitirse. En opinión de este autor, que compartimos plenamente, precisamente en atención al principio de legalidad, la Administración debe adecuar sus actos a los antecedentes de que disponga o pueda disponer, tanto en los hechos desfavorables para el particular, como en los hechos que le puedan resultar favorables.⁴⁵⁵

La jurisprudencia, al menos la del Tribunal Supremo, también ha asumido, de alguna manera, esta idea partiendo del artículo 78.1 de la LRJAPPAC, cuyo contenido es prácticamente igual, salvo por la referencia a los medios

⁴⁵⁴ FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas ...”, *op. cit.*, p. 29.

⁴⁵⁵ ROMERO PLAZA, C., “Prueba y...”, *op. cit.*, pp. 208-209.

electrónicos, y así, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008, podemos leer:

“Conforme dispone el art. 78.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, “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”. De ahí que tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.⁴⁵⁶”

Se impone, por otro lado, para concluir el razonamiento que efectuamos en este apartado, completar la reflexión sobre la incidencia del deber de colaboración, que está en la base del inicio del procedimiento⁴⁵⁷ de gestión

⁴⁵⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008, Rec. 95/2003, FJ 4, ya citada. Esta interpretación es reiterada en muchas sentencias posteriores del Tribunal supremo, véase por todas la Sentencia de 12 de julio de 2012, Rec. 1356/2009, FJ 4, también citada.

⁴⁵⁷ O más bien de las funciones.

tributaria por autoliquidación, en la propia carga de la prueba. Ciertamente es, como decíamos antes, que el obligado tributario no tiene ninguna obligación de probar, sino más bien un interés en probar, pues de otro modo puede verse obligado a afrontar las consecuencias de la falta de prueba de los hechos que le favorezcan. Pero el número 1 del artículo 93 de la LGT impone a toda persona física o jurídica, pública o privada, así como a las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT (sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes...), la obligación de “proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”.⁴⁵⁸ Nos encontramos ante un deber de colaboración, que, como apunta PITA GRANDAL⁴⁵⁹, se manifiesta a través de obligaciones, como son la de presentar la declaración autoliquidando el tributo, de comunicar datos a requerimiento de la administración, o de presentar todo tipo de declaraciones informativas, y ello, es lo que ha hecho a PALAO TABOADA, reflexionar sobre si se produce aquí la atribución al sujeto pasivo de una carga subjetiva de la prueba, a lo que éste ha respondido con base en la doctrina alemana que “la imposición al sujeto pasivo de los deberes de colaboración no tiene nada que ver con la carga subjetiva de la prueba. Dichos deberes encuadran, con arreglo a esta doctrina, en el marco del principio de investigación de oficio, como instrumentos de servicio de la instrucción que debe

⁴⁵⁸ En la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, el Tribunal Constitucional declaró que esta obligación tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental, que establece el deber de todos de colaborar al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, lo cual, el mismo Tribunal señala que es imprescindible para lograr, ante la amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado y los cuantiosos gastos públicos que genera, un reparto equitativo de la carga fiscal. Tampoco, como apunta MENÉNDEZ MORENO, resultaría desencaminado fundamentar el deber de colaboración en la necesidad de dar cumplimiento al principio de eficacia consagrado en el artículo 103.1 de la CE. Véase MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 209.

⁴⁵⁹ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 96.

llevar a cabo la administración⁴⁶⁰.” Consciente de ello, PITA GRANDAL se pronuncia por la necesidad de superar la doctrina sobre la carga de la prueba, que tiene su base en la distinción entre carga objetiva y carga subjetiva, para comprender el verdadero significado de la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria⁴⁶¹. Para la autora, el cumplimiento de los deberes de colaboración por el sujeto pasivo en el procedimiento de gestión constituye de por sí una actividad de aportación de prueba, que determina, a su vez, la actividad de comprobación por parte de la Administración; y, por otra parte, el incumplimiento por parte del sujeto pasivo de su deber de colaborar no exime a la Administración del poder-deber de investigar la realidad del hecho imponible realizado. Y esto, en su opinión, es tanto como decir que cada parte ha de probar los hechos cuya existencia afirma y, también, que la carga de la prueba ha de concebirse en el procedimiento de gestión, al igual que en el proceso, en términos de facilidad probatoria. Lo anterior no significa, a su juicio, que la Administración pueda realizar exigencias desproporcionadas o impertinentes, cuyo incumplimiento pueda ser tenido, sin más, en cuenta por el órgano actuario, pues no es lícito colocar al sujeto pasivo en una situación de indefensión frente a los requerimientos, en base a un desproporcionado concepto del deber de colaboración. En conclusión, para PITA GRANDAL el principio inquisitivo y su manifestación en la actividad investigadora o de oficio, determina que la Administración por su parte ostenta el poder-deber de lograr conocimiento de la verdad material.⁴⁶²

⁴⁶⁰ PALAO TABOADA C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 1452.

⁴⁶¹ Identificado con el actual procedimiento de aplicación de los tributos, ya que escribe bajo el esquema de la LGT de 1963.

⁴⁶² Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...”, *op. cit.*, pp. 96 y 97. En parecidos términos, ROMERO PLAZA, que añade que “todo ello siempre con las matizaciones que introducen principios como el de facilidad probatoria o el de proporcionalidad, junto con el de normalidad”. ROMERO PLAZA, C., “Prueba y...”, *op. cit.*, pp. 210 a 211.

En nuestra opinión, quizás no sea necesario superar la doctrina sobre la carga de la prueba enraizada en la distinción entre carga de prueba subjetiva y objetiva, pues también en el procedimiento civil la demanda se impone como una “carga” en aquel sentido de que hablaba GOLDSCHMIDT, que antes hemos expuesto, de actuación que hay que realizar si se quiere evitar un perjuicio, y, también, existen hechos que no son controvertidos sobre los que no hay que aportar prueba, pues no hay que probar los hechos admitidos por las partes, que no permanecen inciertos, por lo que si un contribuyente, por ejemplo, hace constar en su declaración de IRPF una deducción por maternidad, hecho que suele constar a la Administración, probablemente ésta no le exija ningún tipo de prueba sobre este extremo, y, por tanto, el contribuyente no vendrá obligado a aportar en su interés ningún tipo de prueba, de iniciarse un procedimiento de comprobación en vía de gestión, obviamente por otros motivos. No todo lo consignado en una autoliquidación, por tanto, deberá ser objeto de prueba, pero sí deberá su autor estar en condiciones de probarlo, eso sí, hasta el grado que resulte razonable. A nuestro modo de ver, por tanto, no se trata de superar la distinción para comprender el verdadero significado de la carga de la prueba en el procedimiento de gestión, sino de saber en cada momento en que situación procedimental nos encontramos.⁴⁶³

En este sentido lato de la concepción de la carga probatoria, el cumplimiento del deber de autoliquidar el impuesto sí supone en cierto sentido una anticipación de la carga subjetiva de la prueba, pues el obligado tributario sí tendrá que estar en condiciones de probar en condiciones de normalidad todo lo que declare, su interés, como decíamos, le va en ello. Pero es también cierto,

⁴⁶³ Si se orienta la concepción de la carga de la prueba no al juez o tribunal, sino a las partes, como apuntaba GÓMEZ POMAR, se constata que “la preocupación del sistema jurídico no es académica, ni de epistemología de la función judicial, sino pragmática, como lo es en el resto de las materias. Su objetivo es el de regular comportamientos en el mundo real.” GOMEZ POMAR, F., “Carga de la prueba y ...”, *op. cit.*, p. 6. En el mismo sentido, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba ...”, *op. cit.*, p. 10.

además, que no todos los hechos declarados necesitarán anticipar ese esfuerzo probatorio por parte del sujeto pasivo, dada la multitud de fuentes externas al propio obligado tributario que nutren a la Administración tributaria de datos de trascendencia tributaria en base al deber de colaboración de terceros obligados a su suministro, como son las numerosas declaraciones informativas.⁴⁶⁴ Precisamente, como viene a reconocer la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008, los deberes impuestos al sujeto pasivo y a terceros de deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, tienen como finalidad coadyuvar al poder-deber de la Administración de averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, también los que pudieran favorecer al particular, aun no alegados por éste. Sobre la Administración pesa pues esa obligación primaria y genérica de aportación de prueba al expediente administrativo, que acredite los extremos relevantes para la aplicación del tributo, prueba que, muchas veces, ya obra en su poder cuando se enfrenta a una comprobación, en base a los deberes de colaboración impuestos a los obligados tributarios.

Por todo ello, no deben realizarse por parte de la Administración, cuando ejercite sus facultades de comprobación, exigencias de prueba al contribuyente

⁴⁶⁴ Lo expuesto contradice aparentemente la afirmación de SÁNCHEZ PEDROCHE de que "(e)n 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)." Creemos que debe matizarse. Las propias normas civiles sobre la carga de la prueba, de aplicación como sabemos, valga la redundancia, a los procedimientos de aplicación de los tributos, dispensan, como ya vimos, en el artículo 281.3 de la LEC, la prueba sobre los hechos sobre los que exista plena conformidad de las partes, salvo en los casos en que la materia objeto del proceso esté fuera del poder de disposición de éstas. Y, si bien es cierto que la relación y el crédito tributarios son indisponibles, también lo es que rara vez se suscitará prueba ante la jurisdicción contencioso-administrativa de hechos sobre los que las partes no discrepen, lo que no quiere decir, como también vimos, que resulten probados por su admisión, sino que no están necesitados de prueba. Véase SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A, "A vueltas con los problemas ...", *op. cit.*, p. 50.

desproporcionadas⁴⁶⁵ o impertinentes, precisamente por estar ya los datos relevantes en poder de la Administración o contar ésta con todos los medios para obtenerlos. Y no sólo porque el principio de facilidad probatoria, como señala PITA GRANDAL, matice la carga de la prueba⁴⁶⁶, lo cual es cierto, pues, como indica la más reciente jurisprudencia, incluso partiendo de la tradicional concepción del artículo 105 de la LGT, que se resume en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen “cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo⁴⁶⁷.”

No sólo por eso, decíamos, sino porque debe caminarse, también en el tema que nos ocupa, hacia una relación que incentive la cooperación entre el contribuyente y la Administración tributaria, debiéndose interpretar el deber de colaboración del obligado tributario y el poder-deber de la Administración de lograr el conocimiento de la verdad material, que suponga la concreción del deber de contribuir conforme a un sistema tributario justo, no de satisfacer la

⁴⁶⁵ Como ocurre en los casos, no infrecuentes, de solicitud de prueba al contribuyente, exhaustiva y nunca suficiente ante la oficina gestora, para rebatir indicios muy débiles en poder de la Administración. Es el caso al que se ha enfrentado el TEAR de la Comunidad Valenciana en varias ocasiones, ad exemplum, en la resolución de 31 de octubre de 2016, reclamación 46/11799/2015. La Administración cuestionó el carácter habitual de la vivienda basándose, únicamente, en los consumos de luz (dato en poder de la administración por suministro de terceros), los cuales consideraba muy bajos. Ello obligó al contribuyente a aportar una ingente cantidad de pruebas (entre las que se encontraban recibos de otros suministros como agua, teléfono y línea de ADSL; certificado de empadronamiento, alta de declaración jurada de otros vecinos, matrícula en centros de estudios cercanos, etc., que valorados conjuntamente llevaron al TEAR a concluir que la vivienda cuya deducción era objeto de controversia constituía, efectivamente, la vivienda habitual del contribuyente. Sin embargo, la dependencia de gestión ni se dignó a valorar estas pruebas. En el mismo sentido, Resolución de TEAR de la Comunidad Valenciana de 25 de noviembre de 2016, reclamación 46/09791/2016.

⁴⁶⁶ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...” *op. cit.* p. 97.

⁴⁶⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 29 de enero de 2020, Rec. 4258/2018, Roj: STS 211/2020 - ECLI: ES:TS:2020:211, FJ 4. Reiterada por la Sentencia de la misma Sección y Sala de 18 de mayo de 2020, Rec. 4002/2018, Roj: STS 954/2020 - ECLI: ES:TS:2020:954, FJ 2.

recaudación máxima, en términos de proporcionalidad y buena fe, que permitan a la Administración llevar a cabo su función de control sin caer en el exceso injustificado o desnaturalizado⁴⁶⁸.

4.3 Modulación jurisprudencial del principio dispositivo

Junto al marco regulatorio y jurisprudencial sobre las normas del *onus probandi* en los procedimientos tributarios, que hemos descrito, existe una abundante doctrina jurisprudencial que viene a matizar, o incluso a alterar, las reglas de la carga probatoria. Así, la jurisprudencia ha venido estableciendo unos principios que tratan de matizar el rigor del principio dispositivo. Intentaremos sistematizarlos seguidamente, porque muchas veces se citan con cierta confusión en los pronunciamientos judiciales.

4.3.1 El principio de facilidad probatoria

En aplicación de este principio, la carga de la prueba debe atribuirse a la parte para la que le resulte más fácil la demostración de los hechos controvertidos. Se trata de un principio de creación jurisprudencial, que ya venía aplicándose bajo la vigencia del artículo 114.1 de la LGT de 1963, así, por ejemplo, el Tribunal Supremo, en una Sentencia de 29 de marzo de 1996, reconocía su aplicación en relación a la rigidez de esta norma en cuanto obligase al administrado a demostrar la inviabilidad de los indicios en los que se basaba la presunción *iuris tantum* de legalidad del acto administrativo:

⁴⁶⁸ En este sentido, véase RUIBAL PEREIRA, L., “Medidas correctoras y represivas del fraude fiscal en vía administrativa”, en AA VV, *El fraude fiscal en España*, E. GIMÉNEZ-REYNA y S. RUIZ GALLUD Coordinadores, AEDAF-Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2018, p. 354.

“... la jurisprudencia ha modulado tal exigencia en el sentido de excluir de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también a los supuestos en que sea más fácil a la Administración por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar con hechos aditivos de contraste, la veracidad de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, este último, el de la “facilidad”, que permite llegar a conclusiones circunstancialmente más justas y equitativas)”.⁴⁶⁹

Actualmente, el criterio de la facilidad se encuentra reconocido en artículo 217.6 de la LEC que ordena que la aplicación de las reglas de la carga de la prueba basadas en el principio dispositivo, que se contienen en los párrafos anteriores del precepto, “el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio.”

Este principio, como todos los que “modulan”⁴⁷⁰ el rigor del principio dispositivo, -que en el procedimiento tributario, según interpreta la jurisprudencia, se traduce por la exigencia del artículo 105.1 de la LGT de quien haga valer su derecho, ya sea la Administración, ya sea el obligado tributario, deberá probarlo- supone una importante alteración de esta regla general, atribuyendo a la parte que, según la experiencia, puede tener mayor proximidad a los medios de prueba la obligación de aportarlos, aunque en principio no debiera asumir esta carga probatoria.⁴⁷¹

⁴⁶⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 29 de marzo de 1991, Rec. 7187/1990, Roj: STS 1938/1996 - ECLI: ES:TS:1996:1938, FJ 2.

⁴⁷⁰ GARZÓN HERRERO observa al respecto que con demasiada frecuencia se afirma que el principio dispositivo queda “modulado”, lo que en su opinión quiere decir “derogado”. Véase GARZÓN HERRERO, M., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario...”, *op. cit.*, p. 342.

⁴⁷¹ ROMERO PLAZA habla de que el principio “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 asumirla.” Realmente, el criterio de la facilidad puede estar conexo con el de la proximidad

El criterio de facilidad probatoria altera la regla del artículo 105.1 de la LGT a veces en contra de la Administración, cuando esta dispone de los medios de prueba necesarios, que no están al alcance del sujeto pasivo, teniendo en este sentido declarado la jurisprudencia que “el principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra...” o que “el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba”⁴⁷² Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 29 de enero de 2020, al dar respuesta a la cuestión de interés casacional planteada⁴⁷³, resolviendo con cita de la anterior jurisprudencia que:

y, sobre todo, el de la asequibilidad de la prueba, pero no tienen por qué coincidir estos criterios en la prueba cuya regla de atribución se altera, legitimando la proximidad otro principio modulador distinto, por lo que entendemos que no debemos contribuir a la confusión con la que se les cita a veces en la jurisprudencia, incluyendo estos criterios juntos para definir la regla de modulación que nos ocupa. Véase ROMERO PLAZA, C., “La prueba...”, *op. cit.*, pp. 102-103.

⁴⁷² Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 4 de noviembre de 2010, Rec. 132/2006, Roj: STS 6152/2010 - ECLI: ES:TS:2010:6152, FJ. 5; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 9 de marzo de 2007, Rec. 6169/2001, Roj: STS 1865/2007 - ECLI: ES:TS:2007:1865; FJ 3 y Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 20 de febrero de 2012, Rec. 5687/2010, Roj: STS 1087/2012 - ECLI: ES:TS:2012:1087, FJ 6; por citar sólo algunas.

⁴⁷³ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 29 de enero de 2020, Rec. 4258/2018, Roj: STS 211/2020 - ECLI: ES:TS:2020:211, FJ 4. En el recurso contencioso administrativo del que esta resolución trae causa, se discutió sobre a quién corresponde la prueba de los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería conforme al artículo 17.1 d) de la Ley 35/2006 del IRPF a efectos de su exención. La Sala de instancia consideró que “el contribuyente es quien debe acreditar el desplazamiento y justificar su razón o motivo a través de lo que el pagador indique al respecto, lo que es coherente en cuanto es quien habrá decidido sobre la necesidad de dicho desplazamiento y el motivo o razón que lo justifica”. Interpuesto recurso de casación, la cuestión casacional admitida fue “(e)stablecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos

“... corresponde a la Administración la carga de la prueba dirigida a acreditar la sujeción de dichas asignaciones -siempre que se haya cumplimentado por retenedor y perceptor los deberes formales a los que vienen obligados-; que pasa, entre otras circunstancias, por acreditar la inexistencia del desplazamiento o que este se debió a una razón o motivo ajeno a la actividad económica o trabajo que se presta lo cual resulta de suma facilidad para la Administración, en tanto que, en su poder deben estar la totalidad de los documentos al efecto, le basta con el simple cotejo de los documentos en su poder con la acreditación que le corresponde al pagador, sin perjuicio de que se pueda valer de cuantos medios de pruebas se autorizan.”

La exigibilidad de la carga de la prueba, en definitiva, ha de tener en consideración su practicabilidad, dependiendo de lo que pueda resultar razonablemente exigible a las partes en cada caso concreto⁴⁷⁴, como en el caso enjuiciado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2012, donde se atribuye a los particulares recurrentes, razonando la modulación de la carga de la prueba de la siguiente forma:

“...ha de señalarse que si la Administración, a través del acuerdo de la Inspección, con la corrección del TEAR de Cataluña antes indicada, llegó a la determinación del valor de adquisición de las acciones de XXX, S.A., con los datos obrantes en el expediente, y en la forma que acaba de resumirse, la carga de la prueba en contrario se desplazaba sobre la recurrente que, por las razones expuestas, por lo demás, comprensibles,

íntegros del trabajo en la base imponible del IRPF”. Esta doctrina ha sido reiterada por la Sentencia de la misma Sección y Sala de 18 de mayo de 2020, Rec. 4002/2018, Roj: STS 954/2020 - ECLI: ES:TS:2020:954, cuyo FJ 2 reproduce literalmente la fundamentación jurídica de la anterior.

⁴⁷⁴ Véase ROMERO PLAZA, C., “La prueba...”, *op. cit.*, p. 103.

dispone de una mayor “facilidad y disponibilidad probatoria” para justificar, en su caso, el mayor coste de adquisición de las acciones de XXX, S.A, no solo de las poseídas de forma directa, sino también indirecta. Y lo cierto es que en el recurso contencioso-administrativo ni tan siquiera se solicitó el recibimiento a prueba.”⁴⁷⁵

Cuando todos los medios de prueba son de fácil práctica para una de las partes, es ésta la que debe asumir la carga de probar por aplicación del principio de facilidad probatoria y esta norma procesal puede trasladarse al ámbito del procedimiento de aplicación de los tributos, como reconoce, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2019:

“Dispone a este respecto el artículo 217.7 LEC que “el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”. Aunque esta previsión se refiere específicamente a la carga de la prueba en sede judicial, consideramos que puede trasladarse *mutatis mutandis* al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, al supuesto que aquí nos ocupa, pues es evidente que es el obligado tributario, y no la Administración, quien a través de los medios indiciarios que apuntamos en el Fundamento de Derecho Quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 - señaladamente, a través de las correspondientes escrituras públicas de compra y venta del terreno; mediante la oportuna prueba pericial; o, en fin, mediante cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido-, tiene mayor facilidad para acreditar que el precio de la transmisión del terreno no fue superior al de su adquisición y, por ende,

⁴⁷⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 18 de octubre de 2012, Rec. 3509/2010, Roj: STS 7217/2012 - ECLI: ES:TS:2012:7217, FJ 3.

que no se ha producido el incremento de valor a que se refiere el artículo 104.1 TRLHL.”⁴⁷⁶

Si bien la doctrina procesalista ha considerado que la referencia en el apartado 7 del artículo 217 de la LEC a los criterios de la disponibilidad y de la facilidad, no debe entenderse como una excepción a los apartados 2 y 3 del mismo artículo, que establecen las reglas de la carga de la prueba que corresponde a las partes, sino como un complemento de los mismos⁴⁷⁷, la jurisprudencia, sin embargo, ha interpretado que la aplicación del principio de facilidad probatoria puede determinar, en ciertos casos, la inversión de la carga de la prueba. Así, por ejemplo, se interpretó en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2013, que versa sobre un caso en el que la Administración había reconocido un cobro de retenciones, previa regularización del retenedor, que no había tenido la lógica reducción del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF de los afectados:

“La Administración reconoce expresamente que la nueva calificación de la renta y la retención practicada a CAP GEMINI, que supone un ingreso para la Hacienda Pública, no ha implicado la correspondiente reducción de ingresos en los otros tributos o sujetos pasivos, disminuyéndose la cuota de IRPF o del Impuesto sobre Sociedades. De la contestación de la Administración se infiere que o bien se tributó por la renta en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF, pero que la regularización a CAP GEMINI por la retención no ha tenido su correspondiente regularización en sede de IRPF o de Impuesto sobre Sociedades en las personas físicas o en las sociedades. La sentencia recurrida es muy clara al reconocer que no existen datos para saber si ha

⁴⁷⁶ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 13 de febrero de 2019, Rec. 4238/2017, Roj: STS 474/2019 - ECLI: ES:TS:2019:474, FJ 4.

⁴⁷⁷ MONTERO AROCA, J., coaut., “Derecho jurisdiccional II...”, *op. cit.*, p. 231.

existido un doble ingreso a favor de la Administración tributaria. La carga de la prueba de la inexistencia de un enriquecimiento injusto incumbe a la Administración que es quien tiene la documentación de los sujetos pasivos del IRPF, las personas físicas. La propia sentencia recurrida reconoce que nuestra jurisprudencia ha suavizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el artículo 114 de la LGT 230/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer ésta de medios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTSS 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999). La jurisprudencia del Tribunal Supremo invierte la carga de la prueba porque quien tiene acceso a la misma es la propia Administración de acuerdo con el artículo 217.6 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 7 de enero. Si no existen datos suficientes para saber si se ha producido o no el enriquecimiento, debe perjudicar a la Administración la falta de prueba.”⁴⁷⁸

4.3.2 Principio de disponibilidad o proximidad probatoria

En conexión normalmente con el principio de facilidad probatoria, el principio de disponibilidad o proximidad probatoria supone que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, para la cual resulta más sencilla la demostración de los hechos controvertidos.

Se trata igualmente de un principio de creación jurisprudencial, que, como hemos dicho, actualmente está reconocido en el apartado 7 del artículo 217 LEC, que participa de todas las características que la doctrina y jurisprudencia predicán del principio de facilidad probatoria. Se trata de un principio “modulador” del rigor del principio dispositivo, cuyo reflejo en el procedimiento tributario se

⁴⁷⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 28 de junio de 2013, Rec. 3247/2010, Roj: STS 3971/2013 - ECLI: ES:TS:2013:397, FJ 4.

encuentra, como sabemos, en el artículo 105.1 de la LGT. En virtud de este principio, quien haga valer su derecho deberá probarlo, como norma general, pero esta regla general puede alterarse, atribuyendo la prueba a la parte que, según la experiencia, se encuentre más próxima a los medios de prueba y, por ello, dispone más fácilmente de los mismos.

Los principios de disponibilidad y facilidad probatoria muchas veces se solapan, ya que si una parte tiene más fácil probar es porque dispone de la prueba más fácilmente, al estar más próxima a ella. De ahí, que, en la jurisprudencia citada en el apartado anterior del Tribunal Supremo, ambos principios se citan conjunta e indistintamente.⁴⁷⁹

La conexión entre los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba se observa muy bien en la doctrina del TEAC sobre la prueba en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones de IVA con devolución de ingresos indebidos iniciado por quien haya soportado indebidamente la repercusión. Para que proceda la devolución, el artículo 14.2.c) del RGRVA exige

⁴⁷⁹ Un ejemplo ilustrativo de esta cita conjunta de estos principios lo encontramos en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 31 de julio 2007: "La regla general contenida en tales preceptos [se refiere básicamente al artículo 105 LGT], que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (SS de fechas 13 de diciembre de 1989 , 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999 , entre otras), entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio". Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Barcelona, Sección 1, Sentencia de 31 de julio de 2013, Rec. 662/2010, Roj: STSJ CAT 9347/2013 - ECLI: ES:TSJCAT:2013:934, FJ. 2.

el exacto cumplimiento de unos requisitos⁴⁸⁰ que exigen prueba y que han sido estudiados por el TEAC en varias resoluciones⁴⁸¹, en base a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, entendiéndose que este precepto deberá completarse con el principio general de proximidad a los medios de prueba y facilidad probatoria, por lo que en la Resolución del TEAC de 27 de abril de 2010⁴⁸², se establecen los siguientes criterios de distribución de la carga probatoria entre las partes:

La Administración deberá acreditar:

- El ingreso de la cuota repercutida: “Sólo la Administración Tributaria dispone de los medios necesarios para acreditar la concurrencia o no de dicho requisito, y, en su ausencia, las consecuencias negativas no pueden recaer sobre el solicitante. Debe ser la Administración, en consecuencia, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que

⁴⁸⁰ El art. 14.2 letra c) del Real Decreto 520/2005 establece lo siguiente: “2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades: (...) c. La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1. Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.
2. Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.
3. Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero.
4. Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.”

⁴⁸¹ Resoluciones del TEAC de 24 de mayo de 2012 (RG 00/01183/2010), de 27 de abril de 2010 (RG 00/04616/2009), de 22 de septiembre de 2009 (RG 00/00388/2007) y de 9 de junio de 2009 (RG 00/01432/2007).

⁴⁸² Resolución del TEAC de 27 de abril de 2010, RG 00/0416/2009.

acredite que la concurrencia de este requisito no se ha cumplido para fundar en este motivo la denegación al repercutido de la devolución de dichas cuotas.”

- La ausencia de devolución al destinatario o a un tercero: “Deben reproducirse aquí las consideraciones y argumentos señalados en el apartado anterior. La Administración deberá probar que ha procedido a la devolución de dichas cuotas para impedir que prospere la solicitud de devolución formulada por la reclamante.”

El solicitante de la devolución acreditará:

- La repercusión mediante factura: “No se plantean problemas acerca de la carga de la prueba de la concurrencia de este requisito: la factura es un documento mercantil emitido por el que realiza la operación y que se entrega al destinatario de la misma. Dicho documento constituye el medio de prueba por excelencia de la repercusión, y debe ser aportada por aquél en cuya posesión debe encontrarse, que es el destinatario de la operación.”

- La inexistencia del derecho a la deducción del IVA soportado por quien soportó la repercusión: La Resolución que venimos glosando realmente no atribuye la carga de la prueba al solicitante de la devolución, limitándose a un razonamiento idéntico al de las anteriores resoluciones del TEAC citadas, quizás porque en ninguna de ellas el cumplimiento de este requisito planteó problemas. Dice únicamente que “(l)a denegación del derecho a deducir las cuotas repercutidas es consecuencia de la consideración de la repercusión como improcedente, lo que motiva la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos. El presente requisito se entiende cumplido cuando dicha regularización adquiera firmeza (...). Este criterio es plenamente congruente con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 129.2 del RGI ...” Realmente, no es ese el único supuesto de inexistencia del derecho a deducción por quien soportó la

repercusión. Bien puede tratarse de un particular que no actúe como empresario o profesional, a quien se le repercute una cuota de IVA impropcedente, por estar la operación exenta o no sujeta, por ejemplo, o por haberse efectuado la repercusión a un tipo superior al procedente; entre otros posibles supuestos que se nos ocurren, que no requieren la denegación del derecho a deducción tras un procedimiento de comprobación. El principio de interés en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, también citado por esta resolución del TEAC y al que nos referiremos más adelante, puede aconsejar que sea el solicitante de la devolución quien pruebe este extremo, pero realmente los principios de proximidad y de disponibilidad, tal y como se define el supuesto que contempla la resolución, debería hacer atribuir esta prueba a la Administración. Curiosamente, ante el silencio del Fundamento jurídico Tercero de la Resolución, que comentamos, es el “Criterio” que encabeza la publicación de la misma en la base de datos DYCTEA el que atribuye la prueba al “interesado”.⁴⁸³

4.3.3 El principio de normalidad probatoria

El principio de normalidad probatoria es otra regla de flexibilización creada por la jurisprudencia, que, a juicio de la doctrina, hay que considerar incorporada

⁴⁸³ “Del análisis de las especialidades del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones con devolución de ingresos indebidos cuando es el destinatario que ha soportado la repercusión del impuesto el que solicita la devolución de ingresos indebidos se deduce que es la Administración, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que acreditará la concurrencia de dos requisitos: ingreso de la cuota repercutida, y la ausencia de devolución de las cuotas a quien se repercutieron o a un tercero. El interesado deberá acreditar la repercusión mediante factura y la inexistencia del derecho a la deducción.” DYCTEA Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/04616/2009/00/00.

al apartado 6 del artículo 217 de la LEC.⁴⁸⁴ Es frecuentemente citado por la jurisprudencia y también por la doctrina del TEAC, muchas veces conjuntamente con los principios de facilidad y proximidad o disponibilidad, e incluso, a veces, confundiéndose con alguno de ellos.⁴⁸⁵ La doctrina tributarista que ha tratado el tema de la prueba y que hemos consultado para elaborar este trabajo, tampoco le ha dispensado demasiada atención, citándolo muchas veces de pasada juntamente con los principios de facilidad y proximidad. Sin embargo, para nosotros, el principio tiene importancia como modulador de la regla del artículo 105 de la LGT sobre la carga de la prueba en Derecho tributario, fundamental en algunas situaciones, como veremos seguidamente.

La doctrina tributarista, como hemos dicho, en general no ha profundizado demasiado en este criterio. Entiende, por ejemplo, SANCHEZ PEDROCHE que “(e)l criterio de normalidad supone, como ya ha quedado dicho, que la prueba de los hechos corresponde a quien haga valer su derecho.”⁴⁸⁶ A nuestro modo de ver, el principio no puede entenderse así. Esta definición parafrasea el párrafo 1 del artículo 105 de la LGT que, como ya hemos visto, es una regla general de

⁴⁸⁴ PAZOS MÉNDEZ, S., “Los criterios de facilidad y disponibilidad probatoria en el proceso civil”, en AA VV, *Objeto y carga de la prueba*, ABEL LLUCH, X. y PICÓ I JUNO, J. (Dir.), J.M. Boch Editor, Barcelona, 2007, p. 86.

⁴⁸⁵ Por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 27 de abril de 2010, RG 00/04616/2009, en su FJ tercero leemos “es obligado acudir a la norma general en materia de carga de la prueba contenida en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual “*en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que “*cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor*”. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria “*de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos*...” La última frase denota desde luego la consecuencia de los principios de proximidad y facilidad, pero no del de normalidad que se cita, que, como veremos lleva, a otras conclusiones.

⁴⁸⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “A vueltas con los problemas...”, *op. cit.*, p. 51. Véase también ROMERO PLAZA, C. “Prueba y...”, *op. cit.*, p. 116, que emplea idénticos términos para definir este principio.

distribución de la carga de la prueba, que ha sido interpretada en la línea del criterio general civilista basado en el efecto jurídico pretendido por las partes con la acción ejercitada⁴⁸⁷. Se trata, según esta interpretación, de una regla legal que, como tiene reconocido una abundante jurisprudencia, impone a las partes la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, con base en las normas civiles y en la jurisprudencia que las ha interpretado, especialmente en el actual artículo 217.2 y 3 de la LEC, por cuya virtud corresponde al actor o demandado reconviniente la carga de la prueba de los hechos constitutivos y al demandado o actor reconvenido la de los hechos impeditivos, extintivos y excluyentes.⁴⁸⁸ Pero, como antes dijimos, la doctrina y también la jurisprudencia han constatado que es difícil construir a partir de este criterio general reglas de distribución de la carga de la prueba totalmente generalizadas y abstractas, por lo que la propia jurisprudencia ha matizado la regla aplicando criterios como el de la facilidad, el de la buena fe, el de la disponibilidad o proximidad,⁴⁸⁹ y también el de normalidad. Por todo ello, no se puede, ni se debe, en nuestra opinión, confundir la regla de distribución de la carga de la prueba con el principio que la altera o matiza.

El principio se fraguó por la jurisprudencia bajo el imperio del artículo 1214 de CC, que precisó que los hechos que corresponde probar al actor, y, en Derecho tributario, frecuentemente al obligado tributario, aunque también a la Administración, son los “normalmente constitutivos” del derecho que se reclama.

⁴⁸⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba ...”, *op. cit.*, p. 12.

⁴⁸⁸ Este precepto vino a sustituir al incompleto y deficiente artículo 1214 del Código civil, que establecía lo siguiente: “Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone”. La doctrina procesalista había denunciado las deficiencias técnicas del precepto, pues sabido es que no se prueban las obligaciones sino los hechos. También resultaba incompleto, pues no mencionaba, junto a los hechos constitutivos y extintivos, los excluyentes e impeditivos. Véase SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De la prueba de las obligaciones”, en *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, Tomo XVI, vol. 2, ALBALADEJO M. (Dir.), Ed. Edersa, 2ª ed. Madrid, 1991, pp.45 a 85.

⁴⁸⁹ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba ...”, *op. cit.*, p. 12.

Este importante matiz fue consagrado jurisprudencialmente por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 1935, recogiendo posteriormente en el artículo 114.1 de la LGT de 1963.⁴⁹⁰

Significa este principio que, si un hecho puede reputarse normal porque se repite con frecuencia, un acaecimiento contrario a ese hecho es anormal y debe probarse por quien lo alega.⁴⁹¹ Así lo ha interpretado el Tribunal Supremo en muchas ocasiones, por ejemplo, en la Sentencia de 13 de octubre de 1998, donde concluye:

“...la conocida regla “*incubit probatio qui dicit non qui negat*”, no tiene valor absoluto y axiomático, y que la moderna doctrina viene a atribuir al actor la prueba de los hechos normalmente constitutivos de su pretensión o necesarios para que nazca la acción ejercitada, así como al demandado incumbe, en general, la prueba de los hechos impeditivos y la de los extintivos; pero quien actúa frente al estado normal de las cosas o situaciones de hecho y de Derecho ya producidas, debe probar el hecho impediendo de la constitución válida del derecho que reclama o su extinción...”⁴⁹²

Ciertamente, fuera de la normalidad pueden ocurrir hechos y esto no los convierte en inverosímiles, sino tan solo en indemostrados. De manera inversa, pueden existir sucesos contrarios al principio de normalidad que hayan quedado probados, y no, por ello, dejan de ser anormales.

⁴⁹⁰ ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos Tributarios”, *op. cit.*, p. 142.

⁴⁹¹ PAZOS MÉNDEZ, S., “Los criterios de facilidad y disponibilidad ...”, *op. cit.*, p. 86.

⁴⁹² Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 13 de octubre de 1998, Rec. 1624/1994, Roj: STS 5836/1998 - ECLI: ES:TS:1998:5836, FJ 3.

El hecho que se sale de la normalidad, por tanto, necesita ser probado, y necesita serlo por la parte que lo alegue. Si el contribuyente prueba dentro de la normalidad –aportando, por ejemplo, si se trata de probar un gasto fiscalmente deducible, la contabilidad o libro registro de gastos, el albarán de entrega, la factura que lo ampara y los medios de pago de la factura-, debe ser la Administración quien pruebe lo que se sale de lo normal⁴⁹³, y, por tanto, no le es lícito al órgano de Gestión o Inspección exigir esa prueba al propio contribuyente.

El principio de normalidad estaba implícito en el artículo 114 de la LGT de 1963, que establecía que en el procedimiento de gestión y en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos “normalmente constitutivos” del mismo. El actual artículo 105.1 de la LGT, que prácticamente reproduce la norma, suprime el adverbio “normalmente”, pero entendemos que ello no significa que el criterio de normalidad no rija en las reglas de distribución de la carga de la prueba en el procedimiento tributario⁴⁹⁴. El artículo 217.2 de la LEC, que es la norma procesal que disciplina la carga de la prueba en el proceso contencioso-administrativo tributario y, según la jurisprudencia, invocado también por la jurisprudencia e incluso por la doctrina del TEAC para el procedimiento tributario⁴⁹⁵, habla de que corresponde a las

⁴⁹³ Que el gasto no existe, por ejemplo, ya que lo normal, si se posee una factura de un gasto, junto con el justificante de la entrega de lo adquirido, y, además, se prueba el pago de dicha factura, es que el gasto sea real.

⁴⁹⁴ En contra, MANTERO SÁENZ, A. “Comentario a los arts. 97 a 116 LGT” en “Ley General Tributaria. Antecedentes ...”, *op. cit.*, p. 551. Sostiene el autor que la desaparición del adverbio “significa que no se puede probar por hechos normales, es decir, que se limita la prueba: pensemos en los usos: fundamentalmente mercantiles”. Esta interpretación a nuestro juicio es incorrecta, amén de confusa, y choca con la interpretación jurisprudencial del criterio de “normalidad” que hemos visto. Así interpretada, la norma estaría introduciendo una limitación en el derecho a la prueba contraria al artículo 24.1 de la CE, lo que resulta inadmisibile.

⁴⁹⁵ Véase, por ejemplo, TEAC, Resolución de 2 de diciembre de 2015, RG 00/01789/2015, NFJ060985.

partes la certeza de probar los hechos de los que “ordinariamente”⁴⁹⁶, se desprenda el efecto jurídico.

No es, como apuntábamos, infrecuente que la Administración, juez y parte en el procedimiento de gestión tributaria, no se conforme con la prueba de los hechos aportada por el contribuyente, aun la practicada por este dentro de los parámetros de normalidad.⁴⁹⁷ A esta tendencia de los órganos de aplicación de los tributos, que, como decimos, se produce en la práctica más veces de lo que es razonable, se enfrentó el TSJ de Andalucía en su Sentencia de 8 de mayo de 2008, en la que dos partícipes de una sociedad civil sufrieron, tras una comprobación inspectora, un aumento del módulo “personal asalariado”. La sociedad civil había aportado en las actuaciones, según la propia sentencia, “el contrato de constitución de la sociedad civil, presentado a liquidación el 1 de abril de 1997 ante la Administración y elevado a público el 14 de enero de 1999. En el documento se dispone en su cláusula 8ª lo siguiente: “Dª. Almudena aportará también su trabajo para atender el negocio, dándose de alta en el RETA, con cargo a la sociedad civil, mientras la otra socia participará en los beneficios y pérdidas de la sociedad conforme a lo estipulado en este contrato” ...” Pese a

⁴⁹⁶ Según el Diccionario de la RAE, “ordinariamente” se define como “de manera ordinaria”, entendiéndose por “ordinaria” según el mismo, en una primera acepción, “común, regular y que sucede habitualmente”, esto es, dentro de la normalidad.

⁴⁹⁷ Por ejemplo, en una resolución de un recurso de reposición interpuesto contra una liquidación provisional de IRPF del ejercicio 2015 practicada a un profesional tras un procedimiento de comprobación limitada en el año 2020, donde la Administración cuestionaba determinados gastos deducibles, tras aportar dicho profesional los contratos con determinada empresa que exigían desplazamientos a otras ciudades, la Administración vuelve a rechazar algunos datos con el siguiente razonamiento: “Y en cuanto a los gastos en concepto de desplazamientos y estancias por viajes realizados también en el seno de la relación laboral con XXX Limited, tanto a Madrid como a Vigo, decir que, aunque sí aporta justificantes documentales de tales gastos, no aporta otra documentación que muestre cómo la empresa le pide que los realice: emails, órdenes de trabajo,...” La relación, para empezar, no era “laboral”, como se dice, sino mercantil, pero pedir 5 años después que se conserven emails, órdenes de trabajo..., a un profesional que ha aportado el contrato que ampara los desplazamientos, a nuestro juicio, excede los límites de la normalidad. Fuente: Acuerdo de resolución de recurso de reposición de 9 de junio de 2020, dictado por Administración dependiente de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía.

ello, la Inspección regularizó la situación por el mero hecho de encontrar en una de sus visitas a ambas socias presentes en el local, haciéndolo constar en diligencia. El Tribunal rechaza que dicha prueba revele que la socia capitalista trabajase o ejerciese actividades de dirección, en los siguientes términos:

“...se ha de partir del criterio de que cada parte soporta la carga de probar los datos que, no siendo notorios ni negativos y teniéndose por controvertidos, constituyen el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor (...) Ello, sin perjuicio de que la regla pueda intensificarse o alterarse, según los casos, en aplicación del principio de la buena fe en su vertiente procesal, mediante el criterio de la facilidad, cuando hay datos de hecho que resultan de clara facilidad probatoria para una de las partes y de difícil acreditación para la otra (SS TS (3ª) de 29 de enero, 5 de febrero EDJ 1990/1062 y 19 de febrero de 1990, y 2 de noviembre de 1992 EDJ 1992/10719, entre otras). Con arreglo a la doctrina expuesta ha de entenderse suficientemente probado con la aportación documental del contrato de sociedad civil, que sólo Dª. Almudena aportaba su trabajo a la actividad objeto de la sociedad civil, los términos del contrato son claros y no dejan lugar a dudas sobre su interpretación, sólo una de las socias aporta trabajo y las dos participan por partes iguales en los beneficios y pérdidas de la sociedad. La prueba debidamente aportada por la parte actora, no puede entenderse que haya quedado desvirtuada por la diligencia de la Agencia Tributaria de (...), pues la misma lo único que acredita es la presencia física de Dª. Esperanza, lo cual, no puede interpretarse en el sentido en que lo hace la Administración, pues por el mero hecho de ser

copartícipe puede estar en las dependencias de la empresa y de ello no ha de deducirse que esté realizando actividad laboral ni de dirección.”⁴⁹⁸

Aunque la sentencia invoca el principio de facilidad probatoria, realmente está aplicando el criterio de normalidad, pues de los claros términos del contrato resulta que sería anormal o extraordinario, aunque posible, que la socia capitalista trabajara o ejerciera funciones de dirección, y, en base al principio de normalidad, la prueba de ello compete a la Inspección, no siendo suficiente para ello la constatación de la mera presencia en el negocio de la socia capitalista, que sí es un hecho normal y puede obedecer a múltiples razones.

4.3.4 Aplicación de los criterios de facilidad, disponibilidad y normalidad: los hechos negativos

Como manifestación, asimismo, del principio de normalidad, entendemos que no se puede exigir una prueba diabólica, ni desproporcionada, sino que hay que acudir siempre a criterios de razonabilidad, disponibilidad, normalidad y facilidad, recogidos actualmente todos en el artículo 217 de la LEC.

Si se debe probar lo que es normalmente constitutivo del derecho que se alega, no se debe probar lo que es o sería anormalmente constitutivo de ese derecho, ni lo que exceda de lo que se considera normal. Se aplican, o se deberían aplicar, así, estos principios en aquellos hechos que, por ser de carácter negativo, o por sus características especiales, no pueden ser demostrados por aquella parte a la que perjudican, o ésta tendría enormes dificultades para ello.

⁴⁹⁸ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2 (Sevilla), Sentencia de 8 de mayo de 2008, Rec. 177/2007, Roj: STSJ AND 1003/2008 - ECLI: ES:TSJAND:2008:1003, FJ 4.

En cuanto a los hechos negativos, la jurisprudencia cita y aplica el viejo aforismo *negativa non sunt probanda* (los hechos negativos no hay que probarlos), pero, para que ello pueda tener lugar, es necesario que el hecho que fundamente la pretensión de la parte sea en sí negativo, es decir, que no pueda ser probado por un hecho positivo del mismo significado.

El Tribunal Supremo ha aplicado esta doctrina en aquellos casos en los que la Administración Tributaria ha utilizado pruebas indiciarias obtenidas en un procedimiento distinto, que el contribuyente negaba, intentando desplazar la carga de la prueba al contribuyente, para el que se convertían en un hecho negativo, que le abocaba a una prueba imposible, diabólica, en suma. Así ocurre en la Sentencia de 18 de febrero de 2000:

“El Art. 114 de la Ley General Tributaria (que encierra el tradicional brocardo *ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat*) establece que «Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo», precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración. Por tanto, era a la Inspección a quien correspondía haber probado los hechos en que descansa la liquidación impugnada, en la medida que fueron negados por la recurrente, sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos, como hace el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia de instancia, convirtiendo aquella en una *probatio diabolica* referida a hechos negativos.”⁴⁹⁹

⁴⁹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 18 de febrero de 2000, Rec. 3537/1995, Roj: STS 1209/2000 - ECLI: ES:TS:2000:1209, FJ 2, que completa el razonamiento, en resumen, de la siguiente forma: “Existe un hecho fundamental que debería haber quedado acreditado en el acta de disconformidad nº 106.282, de 22 de marzo de 1985, y es la naturaleza del producto denominado Indusol 07. Según el Actuario se trata de “un producto

Sin embargo, en muchas ocasiones, no puede afirmarse tajantemente que un hecho negativo constituya un supuesto de imposibilidad probatoria. Sólo los hechos que la doctrina procesalista denomina *hechos negativos indefinidos* constituyen supuestos de este tipo. Si, por ejemplo, una parte afirma que nunca ha estado en un lugar, ese hecho negativo es de prueba imposible, porque le obligaría a probar dónde ha estado durante cada instante de su vida. Pero si, por el contrario, esa parte afirma que en tal fecha no estuvo allí, este hecho sí puede ser probado si se acredita, por ejemplo, que ese día estaba en otro lugar. Por tanto, cuando los hechos negativos están acotados circunstancialmente, sí es posible intentar prueba sobre los mismos, aunque no sea de modo directo, pero sí indirecto, mediante otros hechos positivos en contrario.⁵⁰⁰

Razones parecidas a estas fundamentan el razonamiento del Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de mayo de 2020, donde, estudiando el artículo 95.Tres de la LIVA,⁵⁰¹ frente a las alegaciones del demandante en instancia oponiéndose al recurso de casación, la Sala estimó:

sujeto en el artículo 23 de la Ley 39/79 de los Impuestos Especiales, tarifa 4ª, epígrafe 6 a), sin repercutir el Impuesto Especial a clientes que no poseían tarjeta de exención por dicho epígrafe 6 a)"; en tanto que el representante de CEPESA manifiesta "Que no está conforme ... por cuanto no acepta las características del producto expresadas, ni el hecho de que las ventas del mismo hayan de tributar por el Impuesto Especial". Tal discrepancia respecto de la naturaleza producto se resuelve indebidamente por la Inspección acudiendo al acta de hechos entendida precedentemente con "Alcoholes Aroca, S.A.", en cuyas actuaciones se tomaron muestras de un Heptano, que se dice fabricado por CEPESA, pero en cuya acta ninguna intervención tuvo esta Compañía. Es evidente, por tanto, que, si se pretendía gravar en el acta de 22 de marzo de 1985 un producto en razón de su composición química, negada por el contribuyente, era preciso que la Administración justificara, mediante el análisis científico de muestras reglamentariamente tomadas precisamente de ese producto, que reunía las características que le hacían gravable ..."

⁵⁰⁰ PAZOS MÉNDEZ, S., "Los criterios de facilidad y disponibilidad ...", *op. cit.*, p. 96.

⁵⁰¹ Que, como es sabido, incorpora una regla de clara naturaleza probatoria: una presunción *iuris tantum* de afectación del vehículo en un 50 por 100, presunción que puede ser destruida no sólo por el contribuyente (constatando -por cualquier medio de prueba admitido en derecho- un grado de utilización del bien superior a ese porcentaje), sino también por la Hacienda Pública (que habrá de probar cumplidamente, para imponer una menor deducción, que el grado de afectación es inferior al presumido por la ley).

“En cualquier caso, no entendemos que la prueba de la verdadera utilización del vehículo en el giro empresarial sea “un obstáculo prácticamente insalvable”, como se ha sostenido en ocasiones sobre la base exclusivamente de una supuesta -y no acreditada- práctica de la AEAT que, según se ha afirmado, exigiría la prueba de un hecho negativo (la no utilización del vehículo para fines privados). Desde luego que la exigencia de una prueba de esa naturaleza (que podría llegar a ser diabólica) no se sigue del precepto contenido en el artículo 95 de la Ley del IVA. Pero tampoco alcanzamos a comprender en qué medida resulta “un obstáculo prácticamente insalvable” probar la afectación a la actividad empresarial, pues no parece que el contribuyente -que es quien se dedica a esa actividad y usa el vehículo para desarrollarla tenga especiales dificultades para constatar ese destino.”⁵⁰²

De esta doctrina, cabe extraer una doble conclusión: por un lado, que la concurrencia de la necesidad de probar un hecho negativo para la parte (en este caso, la no utilización del vehículo para fines particulares) debe ser demostrada y, por otra parte, que la otra cara de la moneda, el hecho positivo a veces conexo (la afectación completa a la actividad económica del vehículo), debió ser demostrada por el contribuyente, pues, a juicio del Tribunal Supremo, desde luego muy particular en nuestra opinión, eso no parece ofrecer “especiales dificultades”.

Normalmente, la prueba de estos hechos negativos es objetivamente muy difícil, por no decir imposible, encontrándonos ante un supuesto de *difficilioris*

⁵⁰² Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 19 de mayo de 2020, Rec. 4064/2017, Roj: STS 955/2020 - ECLI: ES:TS:2020:955, FJ 6.

probationes, que determinará que deba acudirse a los criterios de facilidad, disponibilidad y normalidad probatoria.⁵⁰³

En esta línea, la jurisprudencia también ha entendido, en casos de concurrencia de hechos negativos no indefinidos, que se puede exigir a la parte afectada por los mismos un mínimo comportamiento procesal positivo, proponiendo algún tipo de prueba en contrario. Así ocurre cuando, por ejemplo, el contribuyente, en vez de limitarse a negar unos determinados ingresos y cuotas de IVA repercutido por ventas, que se le imputan en un procedimiento de comprobación limitada, en base a datos obtenidos por la Administración de terceros, adopta una aptitud probatoria positiva, que puede estimarse dentro de la normalidad, más allá de la simple negación, como es solicitar a la Administración, o pedir que ésta solicite del tercero autor de las imputaciones, que se le exhiban e incorporen al expediente las pruebas documentales de tales imputaciones (como pueden ser facturas, medios de pago, etc.), para lo que, además, está facultado en este supuesto, por lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT.

A un supuesto de estas características, se enfrentó el TSJ de Andalucía, en su Sentencia de 16 de enero de 2009, resolviendo lo siguiente:

“... de modo que estamos ante un caso de simple aplicación de las reglas de la carga de la prueba, en la que la imputación concreta y determinada de una prestación de servicios desplaza al recurrente la carga de contrarrestar la correspondiente afirmación mediante algo más que la simple negación de su existencia, puesto que cabe la posibilidad de obtener en la fuente o de la propia Administración datos del tercero que

⁵⁰³ Véase DÍAZ FUENTES, A., *La prueba en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 2002, pp.31 a 37

la desvirtúen con el mismo nivel de precisión, lo que difiere de la supuesta *probatio diabolica* en la que se coloca al contribuyente en la tesitura de acreditar un hecho negativo, pues en este caso estamos hablando de pruebas a obtener mediante un asequible comportamiento procesal positivo, que consistiría en pedir de la Administración, o del tercero que exhiba la prueba documental de sus afirmaciones.”⁵⁰⁴

En suma, puede concluirse, parafraseando a MUÑOZ SABATÉ, que cuando a una parte le pesa una dificultad objetiva de satisfacer la carga probatoria primaria de su afirmación y la otra parte, en cambio, se halla en inmejorable situación para rendir la prueba en contra de dicha afirmación, y no la rinde, está desplegando una conducta que, a nivel lógico, permite sentar la conclusión de que la afirmación del primero es verdadera.⁵⁰⁵

4.4 ¿Rige la prohibición del *non liquet* en el procedimiento de gestión tributaria?

La respuesta a esta pregunta es importante a estas alturas de nuestra exposición, y lo es porque, si la respuesta fuera negativa, podría constituir un obstáculo al reconocimiento de las reglas de la carga de la prueba⁵⁰⁶ en el procedimiento tributario, al menos tal y como se vienen interpretando actualmente por la jurisprudencia, que venimos estudiando. Comprenderemos enseguida por qué.

⁵⁰⁴ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de los Contencioso-Administrativo, Sec. 4, Sentencia de 16 de enero de 2009, Rec. 66/2005, Roj: STSJ AND 2504/2009 - ECLI: ES:TSJAND:2009:2504, FJ 2.

⁵⁰⁵ MUÑOZ SABATÉ, LI., *Fundamentos de prueba judicial civil*, J. M. Bosch editor, Barcelona, 2001, p.182

⁵⁰⁶ Véanse MARÍN-BARUEVO FABO, D., “La distribución de la carga ...”, *op. cit.*, p. 192. PALAO TABOADA, “Naturaleza y estructura ...”, en *op. cit.*, p. 23.

Como en todos los temas que abordamos en este trabajo, comenzaremos por exponer el *statu quo* en el que se encuentra la normativa y, sobre todo, su interpretación jurisprudencial actual, que determina la forma en que mayoritariamente la norma debe ser aplicada por los órganos jurisdiccionales y también por los Tribunales Económico-Administrativos. Y, en este sentido, sea cual sea la respuesta que demos a esta pregunta, constatamos, por su constante aplicación por la jurisprudencia, la existencia de lo que podríamos llamar un *principio de interés* en la prueba, que no es más que el corolario de la concepción doctrinal de la llamada *carga objetiva, material, o de certeza* de la prueba, a la que con anterioridad nos hemos referido.⁵⁰⁷ Implica este principio, que es, en esta concepción, a su vez, una *regla de juicio* dirigida al juzgador⁵⁰⁸, que las consecuencias desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba correrán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente proceda lo contrario por algún tipo de ficción o presunción.

La carga de la prueba pues, en este sentido, “no tiene por finalidad establecer mandatos que determinen quién debe probar o cómo deben probarse ciertos hechos, sino establecer las consecuencias de la falta de prueba suficiente de los hechos relevantes.”⁵⁰⁹ Ello es así porque, por imperativo del artículo 1.7 del CC⁵¹⁰, el proceso no puede terminar nunca en un *non liquet* debido a la falta de prueba. El juez no puede abstenerse de fallar ni en cuestiones de hecho, ni

⁵⁰⁷ Para RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, “(e)l punto de partida para la carga de la prueba se sitúa en la duda del juez u órgano encargado de la aplicación del derecho en el momento de dictar resolución, cuando no ha logrado la certidumbre necesaria en torno al supuesto fáctico que debe enjuiciar, generalmente por insuficiencia probatoria. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 9.

⁵⁰⁸ Véase LLUCH, X. A., *Derecho probatorio*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2012, pp. 364 y ss.

⁵⁰⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 7 de mayo de 2015, Rec. 1563/2013, Roj: STS 2211/2015 - ECLI: ES:TS:2015:2211, FJ 3.

⁵¹⁰ “Los jueces y tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido”.

en cuestiones de derecho.⁵¹¹ Se trata, pues, esencialmente de una regla que posibilitaría evitar el *non liquet* cuando se produce un empate entre las partes en cuanto a la convicción de la verdad o falsedad del suceso suscitada en el juzgador.⁵¹²

Como apuntábamos antes, son muy numerosos los pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo que aluden a esta regla y principio. Así, por citar algunos ejemplos, en una Sentencia de 5 de junio de 2009, podemos leer:

“El *onus probandi*, señala la jurisprudencia, no tiene otro alcance que la de determinar las consecuencias de la falta de prueba (STS 9 abr. 1996, RJ 1996/4182). El Juez o Tribunal está obligado a fallar en todo caso (artículo 1.7 CC); el proceso no puede terminar nunca en un *non liquet* por falta de prueba y las normas sobre la carga de la prueba determinan contra cuál de las partes ha de fallarse cuando, al final del proceso, no aparezca probado el hecho o los hechos que condicionan el efecto pedido por la parte. Así se concibe la carga de la prueba como ‘el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia’”⁵¹³

⁵¹¹ Véase GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho procesal...”, *op. cit.*, p. 306.

⁵¹² GOMEZ POMAR, F. Carga de la prueba y ...”, *op. cit.*, p. 5, quien sin embargo advierte que esta noción presenta una dificultad, pues “en términos estadísticos, empate quiere decir que la convicción del juzgador con respecto al acaecimiento del suceso en cuestión, tras el proceso y la eventual prueba presentada en él, es exactamente del 50%. Si la distribución de la probabilidad del suceso es continua, la probabilidad efectiva de que coincida exactamente con el 50% es en la práctica, inexistente, y ello, aunque la convicción del juzgador previa al proceso fuera precisamente de un 50%”.

⁵¹³ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 5 de junio de 2009, Rec. 3440/2003, Roj: STS 5497/2009 - ECLI: ES:TS:2009:5497, FJ 3.

Y en otra Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2007, la regla se justifica así:

“... cuando se habla de carga de la prueba no se alude a una obligación o deber jurídico cuyo incumplimiento lleve aparejado una sanción, sino que es «una facultad cuyo ejercicio es necesario para la obtención de un interés»; y su determinación sirve para señalar en cuál de las partes recae la consecuencia derivada de la falta de ejercicio de esa facultad.”⁵¹⁴

También cuando se decide sobre procedimientos tributarios, la jurisprudencia ha acudido a esta concepción de la carga de la prueba como regla de juicio en el sentido expresado por la última sentencia citada. Así, la *ratio decidendi* de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2007 se basa en el principio de interés en la prueba para establecer que es al recurrente a quien correspondía la carga de probar la deducibilidad en un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, y que, al no hacerlo, es quien debe soportar las consecuencias perjudiciales de la falta de prueba:

“En el presente caso se pretendió por la recurrente que se apreciase la deducibilidad de un gasto, para así minorar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, es al recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la deducción, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales, frente a lo que discute la Administración y quién, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea

⁵¹⁴ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 19 de marzo de 2007, Rec. 6169/2001, Roj: STS 1865/2007 - ECLI: ES:TS:2007:1865, FJ 3.

suficiente en orden a la justificación del hecho del que derivan legalmente las deducciones cuya validez y procedencia propugna.”⁵¹⁵

En el panorama jurisprudencial actual, pues, es doctrina consolidada que el artículo 105 de la LGT contiene una norma sobre la carga de la prueba que es aplicable tanto en el procedimiento tributario, como en el procedimiento judicial, una norma procesal⁵¹⁶, en suma, que es concreción de la regla de juicio que antes hemos explicado.

Que la regla del *non liquet* rige en el proceso judicial, no es cuestionable⁵¹⁷. Lo que sí lo es, a nuestro juicio, es, tanto que la norma del artículo 105 de la LGT constituya una norma procesal, como que se erija en una concreción de la regla de juicio, y que, por tanto, la regla del *non liquet* rija también los procedimientos de aplicación de los tributos. Trataremos seguidamente esta segunda cuestión, dejando la primera para el apartado que dedicaremos a la crítica de la concepción *civilística* de la carga de la prueba.

Muchas son las voces que se han pronunciado en la doctrina patria sobre el alcance y proyección jurídica de la carga de la prueba en lo que hoy llamamos procedimientos de aplicación de los tributos⁵¹⁸.

⁵¹⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 5 de febrero de 2007, Rec. 2739/2002, Roj: STS 926/2007 - ECLI: ES:TS:2007:926, FJ 3.

⁵¹⁶ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2009, Rec. 9180/2003, citada, FJ 6.

⁵¹⁷ “Se trata un de un problema de la aplicación del Derecho, porque si no aparece probado un hecho que es necesario para la aplicación de la norma, ésta no podrá aplicarse. La sentencia del juez se pronunciará, en tal caso, en contra de la parte que haya pedido la declaración del efecto jurídico establecido en la norma, pues imputándose a aquélla la causa de la incertidumbre de los hechos, debe decidirse en su perjuicio. El principio de la carga de la prueba es, de este modo, una regla de juicio que se dirige al juez...” LÓPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, p. 300.

⁵¹⁸ *Ibíd.*, pp. 306 a 335, donde puede consultarse un resumen de las más relevantes opiniones de la doctrina hasta 1998, fecha de la publicación, incluida la del propio autor.

Por lo que se refiere al aspecto de la vigencia de la prohibición del *non liquet* en los procedimientos tributarios, PALAO TABOADA, en consonancia con su tesis contraria a la existencia de verdadera actividad probatoria en el procedimiento de gestión, se pronuncia en contra de su vigencia en el procedimiento de gestión (entendida en sentido amplio) al manifestar que “no son aplicables en el procedimiento administrativo y, por tanto, tampoco el de liquidación, las reglas de la carga de la prueba, es decir, las reglas cuya finalidad es permitir la decisión en el caso de duda del juzgador que, por consiguiente, sólo adquieren su significado técnico en situaciones en las que rige la prohibición del *non liquet*, o sea, en el proceso”⁵¹⁹.

También se ha pronunciado sobre ello GONZÁLEZ SEIJO quien partiendo de las sensibles diferencias existentes entre el proceso civil y el procedimiento administrativo -a su juicio, más subrayadas en el procedimiento de gestión tributaria y menos en los procedimientos de revisión-, así como el hecho de que la teoría de la carga de la prueba tiene como objeto evitar el *non liquet*, mientras la teoría del *onus probandi* no tiene otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba, concluye que, como en el procedimiento de gestión tributaria la Administración no viene obligada a dictar un acto de gravamen, no hay necesidad de acudir a las reglas sobre el reparto de la carga de la prueba, como tampoco habría que acudir a las máximas de *in dubio pro fisco* o *in dubio contra fisco*, sencillamente porque no cabe exigir la deuda si no están debidamente acreditada la circunstancias integrantes del hecho imponible⁵²⁰.

DURAN-SINDREU, por su parte, comienza su razonamiento haciéndose eco de la doctrina procesalista que entiende que la carga de la prueba no deriva

⁵¹⁹ PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura ...”, *op. cit.*, pp. 22 y 23.

⁵²⁰ GONZÁLEZ SEIJO, J.M., “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, *Gaceta Fiscal*, núm. 100, 1992, pp. 168 a 172.

tanto del artículo 1214 del CC, que se limitó a proporcionar la regla de juicio, que ayuda a determinar la resolución caso de ausencia de prueba, cuanto del principio general contenido en el artículo 1.7 del CC, que establece el deber inexcusable de resolver en todo caso, que pesa sobre los jueces y tribunales, por lo que la carga de la prueba se basaría en la prohibición del *non liquet*, esto es, en la imperiosa necesidad de dictar la resolución judicial⁵²¹. En este sentido, para el autor, la respuesta a la pregunta de si puede hablarse de la vigencia de la prohibición del *non liquet* en el procedimiento de gestión tributaria debe ser negativa. En su opinión, no cabe hablar en los términos expuestos, ni de tal prohibición en el procedimiento de gestión tributaria, ni de la existencia de precepto legal alguno en base al cual pueda aquélla sostenerse; pues, si bien es cierto que la liquidación se produce en el ejercicio de una función pública, que como tal está obligada a realizar la Administración, no lo es menos que el procedimiento de gestión tributaria no siempre finaliza con el correspondiente acto de liquidación⁵²².

Más recientemente, ROMERO PLAZA se ha cuestionado también sobre la vigencia en el procedimiento tributario de tal prohibición de no resolver, pues “de no existir dicha prohibición en los procedimientos de gestión, tampoco podríamos hablar con propiedad de prueba en el procedimiento de gestión tributaria”. Cree el autor acertada la tesis de quienes sostienen que “no debe hablarse de una necesidad inexcusable de resolver en todo caso administrativamente dictando un acto de liquidación.” Los procedimientos de gestión tributaria, de hecho, conforme a nuestro Derecho positivo, no siempre finalizan con el correspondiente acto de liquidación. En este sentido, concluye, “no existe una prohibición de un *non liquet* en el procedimiento de gestión

⁵²¹ Véase SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De la prueba...”, *op. cit.*, p. 43.

⁵²² DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., “Comprobación, prueba y ...”, *op. cit.*, pp. 96 y 97.

tributaria considerado en su conjunto, o, dicho de otra forma, no existe necesariamente y siempre obligación de dictar actos de liquidación.”⁵²³

En contra de estas tesis, MARÍN-BARNUEVO, si bien bajo la vigencia del esquema del procedimiento de gestión tributaria de la LGT de 1963, ha argumentado que la tesis que afirma que en los procedimientos tributarios no rige la prohibición del *non liquet* utiliza como elemento de argumentación una premisa incorrecta, puesto que en los procedimientos tributarios sí existe un deber de resolver equiparable al que rige en el proceso.⁵²⁴

En nuestra opinión, puede afirmarse que la regla de la prohibición del *non liquet* no rige en los procedimientos de aplicación de los tributos, especialmente en el de gestión, donde no existe nunca un tercero que decida. A lo sumo, podría sostenerse su vigencia, y no sin matizaciones importantes, en las reclamaciones económico-administrativas⁵²⁵, sobre las que no podemos profundizar al exceder el objeto de esta investigación. Desde luego no vemos que resulte aplicable tampoco en el recurso de reposición, donde no hay alteridad entre las partes y quien decide, pues el órgano de gestión vuelve a ser juez y parte.

⁵²³ ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.* pp. 54 y 55.

⁵²⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga ...”, *op. cit.*, p. 192, si bien en este autor, esta afirmación realmente tiene por objeto matizar la “discrepancia formal” entre su postura y la de un importante sector doctrinal que niega la existencia de reglas sobre la carga de la prueba en los procedimientos tributarios.

⁵²⁵ En este sentido, GONZÁLEZ SEIJO ha afirmado que “en esta vía y aunque es de aplicación del principio de investigación de oficio y búsqueda de la verdad material - con algunos matices, como la no admisión de la “*reformatio in peius*”, rige al igual que en el proceso civil, la prohibición del *non liquet*: el tribunal tiene obligación inexcusable de resolver...” Véase GONZÁLEZ SEIJO, J.M., “La prueba y sus particularidades...”, *op. cit.*, pp. 171-172. Por nuestra parte, pensamos que la vigencia del principio inquisitivo, subsistente aun en esta vía por el hecho de que los tribunales económico administrativos puedan resolver sobre cuestiones no planteadas por los interesados (artículo 237 de la LGT), la existencia de amplias facultades de práctica prueba *ex officio* (artículo 57 del RGVR), la interdicción de la *reformatio in peius*, y en suma, esos matices a que se refiere el autor, condicionan mucho que pueda hablarse de la regla de juicio en los mismos términos que en el proceso judicial.

En el procedimiento iniciado por autoliquidación⁵²⁶, la Administración puede sencillamente no realizar actuación administrativa alguna⁵²⁷, al menos con conocimiento formal del obligado tributario, y, por tanto, no dictar ninguna resolución⁵²⁸. Si el resultado de la autoliquidación fue una cantidad a devolver, deberá la Administración iniciar un procedimiento de devolución derivado de la normativa del tributo, conforme al artículo 125 de la LGT, que concluirá con la efectiva devolución, no con la notificación de acto resolutorio alguno.

Igualmente cabe a la Administración iniciar un procedimiento de verificación de datos o comprobación limitada, pero incluso en estos casos puede

⁵²⁶ El artículo 120 de la LGT no habla del procedimiento de autoliquidación, sino sólo de los procedimientos que pueden derivarse de su presentación. PÉREZ ROYO, que prefiere llamarla declaración-liquidación, consciente de lo anterior, entiende que sí puede hablarse de un procedimiento de autoliquidación, si bien tratándose de una discusión terminológica que reputa aburrida, prefiere exponer las notas que la caracterizan. Véase PÉREZ ROYO, F., "Derecho Financiero y ...", *op. cit.*, pp. 241 y ss. Por nuestra parte, estamos de acuerdo en que sí existe un procedimiento de autoliquidación, e incluso nos atrevemos a decir que ésta constituye un acto iniciador de un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones (artículo 117.1 e) de la LGT y artículo 153 del RGGIAT), que podemos calificar como de comprobación formal o impropia, si se quiere, automática, electrónica o informática, pues, como señala el propio artículo 120 de la LGT, son declaraciones en las que los obligados tributarios comunican "a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo" y es un hecho manifiesto que absolutamente todas las autoliquidaciones se comprueban automáticamente, especialmente cuando, esta vez sí, actúan como acto iniciador del procedimiento para efectuar la devolución prevenido en el artículo 125 de la LGT.

⁵²⁷ Más bien, no iniciar otras actuaciones administrativas (MENÉNDEZ MORENO, A., "Derecho Financiero y...", *op. cit.*, p. 227). Ver nota anterior.

⁵²⁸ PÉREZ ROYO ha afirmado que, "lo lógico y deseable, y también desde un punto de vista de la seguridad jurídica, sería señalar un plazo general de caducidad para la apertura de procedimientos de liquidación provisional, de manera que, pasado ese plazo, la autoliquidación adquiriría el *status* de liquidación provisional. De esta manera se evitaría el mantenimiento de una gran cantidad de autoliquidaciones en ese "limbo" de lo que podríamos llamar superprovisionalidad." PÉREZ ROYO, F., "Derecho Financiero y ...", *op. cit.*, p. 243. Pensamos que esta solución, que llevaría a una suerte de acto resolutorio presunto de gestión, como existe en el procedimiento inspector (artículo 150.2 de la LGT), necesitaría de una reforma en profundidad de este procedimiento y de un refuerzo de las actuaciones de comprobación, incluso de las automáticas, de absolutamente todas las declaraciones por los órganos de Gestión tributaria, pues abocaría todas estas liquidaciones provisionales sobrevenidas a la única posibilidad de su comprobación por la Inspección de los tributos.

terminarlo sin regularización de la situación tributaria del contribuyente, mediante resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional (véanse artículos 133.1 a) y 139.2. d) de la LGT). Además, para el procedimiento de verificación de datos, el apartado 1 del artículo 156 del RGGIAT permite concluir el procedimiento por simple diligencia y sin necesidad de dictar resolución cuando éste termine por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario. No se contempla tal norma para el procedimiento de comprobación limitada, que parece que debe terminar siempre por resolución expresa (art. 165 del RGGIAT), pero el artículo 164.4 del RGGIAT contempla la simplificación del procedimiento, no dándose el trámite de alegaciones y proposición de pruebas, cuando “la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada”.

También cabe la terminación de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la verificación de datos o de la comprobación limitada⁵²⁹, que en la práctica se traduce muchas veces por su remisión a Inspección, quien iniciará o no actuaciones inspectoras, pues nada la obliga a ello.

Una reflexión más. En los procedimientos de comprobación desarrollados por gestión tributaria, en caso de terminar por liquidación, esta será siempre provisional⁵³⁰. El procedimiento de verificación de datos carece de efectos preclusivos, cabe siempre una nueva comprobación⁵³¹ bien por los propios órganos de gestión tributaria, mediante un procedimiento de comprobación limitada, bien mediante un procedimiento inspector. En el caso del procedimiento

⁵²⁹ Véanse artículos 133.1. e) y 139.1 c) de la LGT.

⁵³⁰ Véanse artículos 133.1 b) y 139.2 d) de la LGT.

⁵³¹ Artículo 133.2 de la LGT.

de comprobación limitada, sus efectos preclusivos son limitados: la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias, que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución⁵³². Cabe, por tanto, con las limitaciones señaladas, una especie de segunda vuelta por Gestión o Inspección, con lo que bien podría concluir por diligencia la comprobación de una autoliquidación, sin dictar resolución alguna, o dictarse resolución expresando que no procede regularizar con la prueba obrante en ese momento, sujeta durante el plazo de prescripción a otras posibles actuaciones de comprobación. Esto no tiene paralelismo alguno en el procedimiento judicial. No sólo por la prohibición del *non liquet*, sino porque allí impera la cosa juzgada.

Con todo esto, queremos decir que la prohibición del *non liquet*, que se erige en la jurisprudencia como fundamento último del *onus probandi*, en Derecho tributario, si se pretende conectar con la obligación de resolver o con la obligación de terminar por liquidación un procedimiento de gestión tributaria, a nuestro juicio, está condenada al fracaso.

Lo que hemos expuesto hasta aquí no constituye ninguna estéril y aburrida discusión terminológica. A nuestro juicio, sus consecuencias prácticas son importantes y no están siendo tenidas en cuenta, no ya por la Administración, lo que es hasta cierto punto lógico, sino por los propios tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa. Si la regla del *non liquet* no rige, pero sí existe indiscutiblemente actividad material probatoria en el procedimiento de gestión tributaria, podemos concluir que no necesariamente una prueba que la Administración discuta y considere insuficiente, pero que es prueba, a fin de

⁵³² Artículo 140 de la LGT.

cuentas, debe llevar a inclinar la balanza en favor de la Administración, ante la ausencia de un comportamiento por parte del contribuyente que implique mayor dosis de prueba, cuando el órgano de gestión no despliegue actividad probatoria alguna, pues el procedimiento de gestión sí puede terminar sin resolución expresa y sin liquidación, como hemos visto. Por ejemplo, la aportación de la factura, de los libros-registro, de un albarán de entrega... cuando Gestión discute llana y simplemente la correlación con la actividad de un determinado gasto, que pueda considerarse normal, y que el contribuyente reputó deducible para la determinación del rendimiento neto de su actividad, sin aportación de contraprueba alguna por parte de la Administración, no debería llevar a regularizar su situación eliminando el gasto y practicando liquidación necesariamente. Y, si así fue, ni en la ulterior revisión por los Tribunales Económico-Administrativos, ni en el subsiguiente recurso contencioso-administrativo, debiera aplicarse la clásica concepción del *onus probandi* y de la *regla de juicio*, y determinar, como hacía la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2007, antes citada, que es al recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la deducción, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales, que discute la Administración, y quién, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea suficiente en orden a la justificación del hecho, trasladando al proceso, en suma, un juicio de suficiencia de la prueba, que debió quedar zanjado en el expediente administrativo.

Entendemos que esta concepción del *onus probandi* no puede aplicarse en los casos de ausencia de prueba por parte de la Administración⁵³³ y práctica de prueba legal, adecuada y pertinente por parte del contribuyente, que es

⁵³³ Porque cuestionar la prueba aportada por el contribuyente es, a lo sumo, emitir un juicio sobre la suficiencia de la prueba, valorar la prueba si se quiere, pero no es probar. El expediente administrativo en el que la Administración se limite a eso, está huérfano de prueba por parte de la Administración.

considerada indefectiblemente insuficiente por el órgano de gestión, trasladando, en suma, fuera del procedimiento administrativo el enjuiciamiento de la suficiencia de la prueba y la valoración de la misma, que debe producirse *prima facie* en el procedimiento de gestión tributaria y conforme a las normas de la LGT, pues hay que recordar que la doctrina carga de la prueba se articula a partir de un principio de subsidiariedad: solo debe entrar en juego en los supuestos de dudas del juez acerca de la realización de un presupuesto necesario para la aplicación del Derecho⁵³⁴. Somos conscientes de que nadamos a contracorriente, pues son numerosos los pronunciamientos jurisprudenciales en materia tributaria que se basan en esta concepción del *onus probandi*⁵³⁵. También es cierto que esto nos lleva a otro problema adicional, cual es el de la dosis o coeficiente de prueba en el procedimiento de gestión tributaria, que abordaremos a continuación, aunque sea brevemente. Pensamos que la regla especial sobre la carga de la prueba que se contiene en el artículo 105 de la LGT es otra distinta, que no es una norma procesal sino dirigida a las partes en el procedimiento tributario⁵³⁶, y que debería llevar a un cambio en la interpretación jurisprudencial, como expondremos más adelante.

Sin embargo, lo dicho no significa que sostengamos la vigencia en el ámbito tributario de un estándar probatorio equivalente al del proceso penal, una especie de regla de *in dubio pro contribuens*, pues ello equivaldría a premiar a

⁵³⁴ MUÑOZ SABATÉ, LI., Técnica Probatoria: estudios sobre las dificultades de prueba en el proceso, Wolters-Kluwer, Barcelona, 2017, p. 50.

⁵³⁵ Y somos perfectamente conscientes de que la regla de juicio es una norma de *ius cogens*, de naturaleza procesal, y de obligada observancia para el juez. Llegada la fase necesaria del proceso, el juez no puede obviar la aplicación de las normas sobre la carga de la prueba pues como norma de *ius cogens* en la regla de juicio no está al alcance de la voluntad de las partes. Pero entendemos que la norma del artículo 105.1 de la LGT se dirige exclusivamente al procedimiento tributario, como expondremos más adelante, y no es asimilable a la regla de juicio, así entendida. Sobre la naturaleza de la regla de juicio en el Derecho procesal, véase LLUCH, X. A., "Derecho probatorio", *op. cit.* p. 366.

⁵³⁶ Siendo incluso discutible la parte a la que se dirige.

los sujetos remisos a colaborar⁵³⁷, frente a los que “con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”⁵³⁸ siguieran el camino contrario. Como bien ha expuesto RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, para evitar esto, el ordenamiento tributario regula la posibilidad de recurrir a la estimación indirecta⁵³⁹, en determinados casos en los que la Administración se encuentra ante una imposibilidad objetiva de determinar y fijar los hechos. La estimación indirecta es una solución, indica la autora, de la mayoría de los ordenamientos fiscales para resolver situaciones de *non liquet*⁵⁴⁰, coincidiendo su papel en Derecho tributario con el de las reglas del *onus probandi*, lo que hace reducir su incidencia en el ámbito tributario, que resulta ser así mucho menor que en el caso de las controversias civiles o penales. En su opinión, que compartimos, resulta evidente que la estimación complementa en el ámbito tributario a la carga de la prueba, como regla de juicio, pues cumple la misma función: señala al órgano decisor (administrativo) cuál es *umbral de certidumbre* ante determinadas situaciones de oscuridad en los hechos, que son imputables a los contribuyentes.⁵⁴¹

4.5 Dosis o coeficiente de prueba

Una de las cuestiones que más interesan desde siempre a cualquier profesional que ejerza la asesoría fiscal y, en general, a cualquier operador jurídico que se enfrente a la materia tributaria es saber cuándo puede entenderse suficientemente probado un hecho, o, dicho de otro modo, qué medios de prueba deben aportarse para entender suficientemente acreditados los hechos

⁵³⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 11. PALAO TABOADA, “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 1454.

⁵³⁸ Tribunal Constitucional, Sentencia 76/1990, de 26 de abril, FJ 3.

⁵³⁹ Artículos 53 y 158 de la LGT.

⁵⁴⁰ Entendemos nosotros que *non liquet* se refiere aquí a aquellos casos en los que el procedimiento debe terminar por resolución administrativa y práctica de liquidación. Y siempre que se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 53.1 de la LGT.

⁵⁴¹ Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 11.

controvertidos. Es una cuestión sin duda fundamental para cualquier práctico del Derecho tributario, como decimos, pero también una de las más eludidas por la doctrina⁵⁴². Tampoco detectamos interés en la jurisprudencia por ocuparse de esta cuestión, a la que resulta muchas veces más cómodo acudir directamente a las reglas del *onus probandi* ante cualquier insuficiencia probatoria subjetivamente apreciada por el juez⁵⁴³.

En la teoría del proceso, la falta de prueba, que determina la aplicación de las reglas del *onus probandi* al crear la duda en el juez, no debe identificarse necesariamente con una ausencia total de prueba. Normalmente lo que existe es una insuficiencia probatoria, a criterio, claro está, del juez. Es natural que esto pueda ocurrir. Al juez puede no bastarle con la prueba practicada para entender fijado el hecho controvertido, pero, en este caso, ¿cómo sabemos lo que le basta al juez para entender que el hecho está probado? Necesariamente entramos en un campo pantanoso, el de la psicología. Podemos intentar avanzar unos criterios mínimos, aunque siempre nos pesará la ausencia de una regla legal, que permita saber cuándo debe entenderse suficiente probado un hecho.⁵⁴⁴

En la doctrina procesalista, ha sido MUÑOZ SABATÉ quien ha avanzado una interesante teoría sobre la dosis de prueba necesaria para la fijación de los hechos, pues parte del principio de la subsidiariedad de las reglas de la carga de la prueba,⁵⁴⁵ esto es, que estas sólo entran en juego en el caso de que el juzgador no haya alcanzado ese grado de convicción necesario para resolver con la prueba practicada. Para el autor, dosis de prueba, módulo de prueba o

⁵⁴² En este sentido véase MARÍN-BARNUEVO FAVO, D., “La distribución...”, *op. cit.*, p. 195, que opina que probablemente ello es así porque resulta imposible ofrecer un criterio único válido para todas las situaciones.

⁵⁴³ Confrontaremos al final de este apartado dos soluciones radicalmente distintas de los TSJ de Cataluña y Andalucía ante situaciones fácticas muy similares.

⁵⁴⁴ En parecidos términos, véase GARCÍA-CUERVA GARCÍA, S., “Las reglas generales del *onus probandi*” en “Objeto y carga...”, *op. cit.* p. 59.

⁵⁴⁵ Véase MUÑOZ SABATÉ, “Fundamentos de la prueba...”, *op. cit.*, pp. 165 a 193.

coeficiente de prueba es el nivel de evidencia necesaria para satisfacer la carga primaria de la prueba y ésta es aquella que la Ley atribuye a una de las partes⁵⁴⁶.

Las reglas de la carga de la prueba comprenden dos aspectos, que no han sido en absoluto diferenciados con nitidez en la doctrina procesalista española⁵⁴⁷. Por de un lado, la determinación del umbral de certidumbre que requiere el juzgador para entender acreditados los hechos controvertidos y, de otro, la determinación de cuál de las partes ha de suministrar las pruebas para alcanzar dicho umbral, so pena de recibir una decisión adversa a sus pretensiones si no lo hace.⁵⁴⁸

En el ámbito jurídico anglosajón, especialmente norteamericano, ambos aspectos sí han sido analizados independientemente. La doctrina procedente del Derecho anglosajón admite que, en cada tipo de proceso, debe operar un estándar de prueba⁵⁴⁹ diferente. En el proceso penal anglosajón es sabido que opera el principio *beyond a reasonable doubt*, esto es, *más allá de una duda razonable* o probabilidad prevalente de la culpabilidad del acusado. En virtud de este estándar de prueba, no puede existir ninguna duda razonable de la culpabilidad del procesado para entenderla probada. En el proceso civil, la doctrina anglosajona ha acuñado el estándar de *preponderance of evidence* o *balance of probabilities*, que puede traducirse por *probabilidad suficiente*, y que implica un sistema de pesos y contrapesos de verosimilitud y probabilidad, que lleva a un balance sobre cuál de las dos probabilidades representadas en las alegaciones de las partes tiene más peso.⁵⁵⁰

⁵⁴⁶ MUÑOZ SABATÉ, “Fundamentos de la prueba...”, *op. cit.*, p. 169.

⁵⁴⁷ GÓMEZ POMAR, F., “Carga de la prueba y ...”, *op. cit.*, p. 5.

⁵⁴⁸ *Ibidem*.

⁵⁴⁹ *Standar of proof*, equivalente a lo que hemos llamado coeficiente de prueba.

⁵⁵⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 9. GARCÍA-CUERVA GARCÍA, S., “Las reglas generales del onus probandi” en “Objeto y carga...”, *op. cit.* p. 59. Sobre la carga de la prueba en el Derecho anglosajón puede consultarse SCHAUER, F. F., *Thinking*

En nuestro Derecho, no existe una clasificación cuantitativa de la prueba, careciendo, por otra parte, de sentido hablar de prueba incompleta, prueba semiplena... pues ello por definición teórica es inviable. Por ello, afirma SENTÍS MELENDO que la prueba o es total y plena o no es nada⁵⁵¹. La prueba sólo puede ser completa, total y plena en cuanto que logre la finalidad por ella pretendida: la convicción psicológica del juez sobre los hechos afirmados por la parte que la esgrime⁵⁵². En la certeza, pues, no existen grados, se logra o no se logra.

No obstante, en la doctrina procesalista, los autores que se han ocupado del tema, estudian los diferentes grados o dosis de prueba en orden a explicar la existencia o inexistencia de elementos probatorios, lo que en la práctica puede determinar cómo formar la convicción del juez, y entendemos que también de la Administración, en determinadas circunstancias, como la adopción de medidas cautelares. Por eso, SENTÍS MELENDO ha revelado una especie de itinerario en el coeficiente de prueba en función de la dosis probatoria revelada, que va desde la mera sospecha hasta la prueba plena, pasando por la verosimilitud, la probabilidad, el *fumus boni iuris*, la sumariedad probatoria, el principio de prueba, la prueba indiciaria, y la prueba semiplena, como grados intermedios⁵⁵³.

Lo fundamental, por tanto, en cuanto a la dosis de prueba es que se logre convencer al juez, o al órgano decisor, articulando el nivel de prueba que cada caso exija. Esto nos lleva irremisiblemente al terreno de la subjetividad y, por

Like a Lawyer: a New Introduction to Legal Reasoning, Harvard University Press, Cambridge, 2009, especialmente el capítulo 12, *The burden of proof and its cousins*.

⁵⁵¹ SENTÍS MELENDO, S., *La prueba: los grandes temas del derecho probatorio*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1978, p. 84.

⁵⁵² GARCÍA-CUERVA GARCÍA, S., "Las reglas generales del onus probandi" en "Objeto y carga...", *op. cit.* p. 60.

⁵⁵³ Véase SENTÍS MELENDO, S., "La prueba: los grandes...", *op. cit.*, pp. 84 y 293.

ende, de la discrecionalidad y de la falta de seguridad jurídica.⁵⁵⁴ En el proceso civil, es claro que la Ley no ha querido establecer un estándar en la dosis de prueba, ni ha hecho suyas las clasificaciones sobre tal dosis de la doctrina y del derecho comparado. Antes bien, ha querido dotar al juez de libertad en la apreciación de las pruebas, consciente de los malos resultados que históricamente ha demostrado la prueba legal o tasada. Bajo el prisma de que lo fundamental es lograr el convencimiento del juez, es lógico que la valoración de la prueba deba ser libre, aun asumiendo el efecto negativo, es decir, la ausencia de seguridad jurídica en la apreciación de las pruebas, pues ello coadyuva a la realización de la justicia material; esto es, sirve para adaptarse al casuismo y valorar las pruebas atendidas las dificultades del caso concreto.⁵⁵⁵

¿Cabe admitir, sin más, la aplicación de esta teoría de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos? No es nada fácil, debemos reconocerlo, responder a este interrogante. No obstante, expondremos seguidamente los problemas que se plantean e intentaremos apuntar soluciones, que terminen dando una respuesta a esta cuestión.

La jurisprudencia que hemos citado, que aplica la teoría clásica de la carga de la prueba, de alguna manera se lleva “a su terreno”, el de las normas procesales civiles, por así decirlo, una cuestión que, a nuestro juicio, debe resolverse primariamente en el propio procedimiento de aplicación de los tributos. Y allí, el problema es que quien decide es a su vez también sujeto de la prueba propia, la parte debe valorar la prueba de la otra parte y sus propias pruebas, considerando la fiabilidad de unas y otras. Si, en el proceso civil, nos encontramos con que quien mide la suficiencia de la prueba, pese a ser tercero imparcial, lo hace libremente, buscando la justicia material, aplicando sus propias

⁵⁵⁴ GARCÍA-CUERVA GARCÍA, S., “Las reglas generales del onus probandi” en “Objeto y carga...”, *op. cit.*, p. 61.

⁵⁵⁵ *Ibidem.*

convicciones, lo que genera cierta dosis, asumida por otro lado, de inseguridad jurídica, ¿cómo puede admitirse esto en un procedimiento, como el de gestión tributaria, en el que una de las partes es el órgano decisor, cuya objetividad, al menos hoy día, cuando se han instalado sistemas retributivos con un importante componente basado en “objetivos” (=recaudación)⁵⁵⁶, puede ser cuestionable? Y, aun prescindiendo de ese problema, a nivel psicológico, ¿no tenderá esa parte decidora a imponer “su” verdad de los hechos, su íntima convicción sobre los mismos, y a considerar insuficiente toda prueba en contrario?

La solución debe pasar, a nuestro juicio, por tomar verdadera consciencia del procedimiento en el que nos encontramos. En ese sentido, es más una cuestión que depende más del Derecho sustancial, que, de las posiciones procesales de las partes, dentro de unos procedimientos singularizados por varios factores, como son, la vigencia del principio inquisitivo y la existencia de numerosas obligaciones formales, estas últimas de tal amplitud, que se ha

⁵⁵⁶ La creación de la AEAT en virtud del artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, estuvo acompañada de una viva polémica que se mantiene hasta nuestros días. Al margen de los demás problemas apuntados por la doctrina sobre la propia naturaleza jurídica de la Agencia, su régimen jurídico y la problemática constitucional derivada de su creación a través de una Ley de Presupuestos, temas en los que no podemos entrar en profundidad dados los límites de nuestra investigación, hacemos referencia aquí a un problema derivado del régimen jurídico particular por el que se rige la AEAT, que ya fue denunciado por SÁNCHEZ GALIANA, que afecta a su propio sistema de financiación. Efectivamente, éste va a incluir, a tenor de lo dispuesto en el artículo 103. Cinco. b) como recurso de la Agencia “un porcentaje de la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia en el ámbito de la gestión tributaria que tiene encomendada”. Este porcentaje, que será el que anualmente fije la Ley de Presupuestos Generales del Estado, como hace notar el citado autor, “podrá generar, asimismo, una dificultad añadida a la necesidad de servir con objetividad a los intereses generales, ya que la agencia tributaria se convertiría, como ha afirmado FERREIRO, y en su relación a la función recaudatoria, en juez y parte de sus relaciones con los contribuyentes.” Ciertamente, como apuntó finalmente el profesor SÁNCHEZ GALIANA, “el recurso en cuestión podría conducir al desarrollo de unas actuaciones por parte de la Agencia que no fuesen suficientemente acordes con los principios constitucionales tributarios”. Véase SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios...”, *op. cit.*, p. 425, con cita de FERREIRO LAPATZA, J.J., “Notas sobre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 71, 1991, p. 401.

llegado a afirmar que llevan a cabo una distribución encubierta de la carga de la prueba, en el sentido formal o subjetivo del término.⁵⁵⁷

En la concepción, digamos, clásica, de la teoría de la carga de la prueba⁵⁵⁸, la doctrina distinguió, como vimos en lugar precedente, entre *carga subjetiva* y *carga objetiva de la prueba*. Ambas se distinguen por las diversas consecuencias que se hacen derivar de su incumplimiento. La *carga subjetiva* de la prueba es la que soportan las partes en los procedimientos en los que rige el principio dispositivo de aportación de parte, en los que, esto es fundamental, el órgano encargado de resolver no puede suplir la falta de actividad probatoria de los interesados y, por tanto, la insuficiente acreditación de los hechos que sustentan su derecho dará lugar a la desestimación de su pretensión. Por el contrario, la *carga objetiva* de la prueba se refiere, como ya dijimos, a las consecuencias de la falta de acreditación de los hechos y a la determinación de la parte sobre la que ha de recaer la consecuencia de la incertidumbre sobre los mismos. Pero también, desde otro punto de vista, hace referencia al interés que tienen las partes en suministrar las pruebas en los procedimientos de carácter inquisitivo, en los que el órgano decisor está facultado para proponer y recabar cuantas pruebas sean necesarias para alcanzar una resolución justa⁵⁵⁹.

Por tanto, en un procedimiento, como el tributario, en el que rige el principio inquisitivo, la insuficiencia probatoria desplegada por la parte no debe implicar, necesariamente, que deba procederse a decidir en contra de las pretensiones de la misma o que estas deban desestimarse con carácter obligatorio. La Administración está obligada a aportar cuantas pruebas sean

⁵⁵⁷ RODRÍGUEZ-BEREIJO, M., “La carga de la prueba...”, *op. cit.*, pp. 12-13.

⁵⁵⁸ Algunos autores se han referido a la misma con la más descriptiva denominación de *teoría de las consecuencias de la falta de prueba*. Véase PRIETO-CASTRO FERRÁNDIZ, L., *Derecho Procesal Civil*, 5º ed., Tecnos, Madrid, 1989, p. 149.

⁵⁵⁹ En este sentido, MARÍN BARNUEVO FABO, D. “La distribución de ...”, *op. cit.*, p. 190. ROSENBERG, L., “La carga ...”, *op. cit.*, p. 22

relevantes para el conocimiento de la verdad material, con independencia de a quién esté atribuida la carga de la prueba.⁵⁶⁰ Es decir, sin negar que la carga de la prueba, en función de las circunstancias del caso concreto, esté atribuida a la Administración o al contribuyente, la Administración tiene una obligación genérica de aportar todas las pruebas que sean relevantes para el conocimiento de la verdad material⁵⁶¹. Por ello, también se ha afirmado que en los procedimientos tributarios sólo tiene sentido hablar de *carga objetiva* de la prueba, pues por su naturaleza inquisitiva, la Administración ostenta un poder-deber de apreciar todos los hechos de relevancia tributaria, hayan sido aportados o no por los obligados tributarios. Por ello, los interesados en este tipo de procedimientos no se deberían ver inexorablemente abocados a sufrir las consecuencias de su falta de actividad probatoria⁵⁶².

A nuestro juicio, es esa “verdad material”, que debe conocerse, la que exige una dosis de prueba suficiente, que deberá ser aportada por la Administración y también por el contribuyente, sin que puedan verse primadas conductas pasivas, que impliquen un abuso del derecho por ninguna de las partes. Lo que deba entenderse por “verdad material”, además, debe estar condicionado, en materia tributaria, por el respeto absoluto al principio de legalidad⁵⁶³ y, también, por el deber de contribuir, tal y como está consagrado en

⁵⁶⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de ...”, *op. cit.*, p. 194.

⁵⁶¹ *Ibidem*. En el mismo sentido, PITA GRANDAL afirma que el principio inquisitivo, “en la medida en que es posible aludir al mismo en el procedimiento de gestión tributaria, y su manifestación en la actividad investigadora o de oficio, determina que la Administración, por su parte, ostente el poder deber de lograr el conocimiento de la verdad material.” PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 97. Sobre el alcance de la expresión “verdad material” véase nota 38, en esta misma obra.

⁵⁶² ESCRIBANO LÓPEZ, F., *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Tomo XX, voz “procedimiento tributario”, Madrid, 1994, p. 790. HENSEL, A., *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1956, p. 242; FENECH, M., *Derecho Procesal Tributario*, vol. III, Librería Boch, Barcelona, 1951, p. 303. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de ...”, *op. cit.*, p. 191.

⁵⁶³ No sólo en el sentido del artículo 31.3 de la CE, sino en el más amplio, también proclamado por la Constitución en su artículo 103, de servicio con objetividad a los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

el artículo 31 de la CE, basado en el principio de capacidad económica⁵⁶⁴, y en el marco de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscación.

En este marco, el problema de la dosis de prueba exigible a cada parte puede entrar en vías de solución si nos referimos, en primer lugar, siguiendo a la doctrina alemana, a un deber-interés probatorio que comprenda lo “razonablemente exigible”⁵⁶⁵, lo que, como apunta MARÍN-BARNUEVO, no es sino una regla deducida del principio de practicabilidad⁵⁶⁶, que, en palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO, supone en definitiva que es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios, que definir aquello que los cumple o realiza plenamente⁵⁶⁷.

Esta dosis de prueba exigible hasta el límite de lo “razonablemente exigible” ha sido acogida también por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional en su Sentencia de 6 de febrero de 2007 como *ratio decidendi* de la cuestión, amparada en el artículo 24.1 de la CE pues, como reconoce la propia Sala, “un

⁵⁶⁴ Pues, como lúcidamente ha escrito MARÍN-BARNUEVO, la obligación probatoria de carácter genérico que pesa sobre la Administración implica que ésta deba “siempre realizar todas las actuaciones posibles tendentes a esclarecer los hechos que hagan efectivo el principio de capacidad económica, con independencia de la distribución de la carga de la prueba.” MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de ...”, *op. cit.*, p. 195. En el mismo sentido, PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 65-66.

⁵⁶⁵ SEER, R, *Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht: Zulässigkeit und Grenzen der Delegation richterlicher Sachaufklärung auf nichtrichterliche Personen*, Duncker & Humblot, Berlín, 1993, p. 202 y ss. citado por MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de ...”, *op. cit.* p. 195. En la doctrina española, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN acude también a este límite de lo “razonablemente exigible” como medida de la prueba que cabe esperar de la Administración, que la obliga a ir más allá de una actitud pasiva, aportando y recabando pruebas que están a su alcance en virtud de las potestades de actuación que le confiere el ordenamiento tributario. Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “Carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 108.

⁵⁶⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de ...”, *op. cit.* p. 195.

⁵⁶⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, septiembre-diciembre 1992, p. 23.

criterio formalista y rígido puede convertir en imposible los intentos de la recurrente destinados a ese fin”, que en el caso enjuiciado era la prueba del segundo de los requisitos que establecía el artículo 9.2 final del RD 1163/1991 para que pudiera accederse a la devolución de ingresos indebidos, en el caso enjuiciado, la acreditación de que ninguno de los vendedores se ha deducido las cuotas u obtenido su devolución, algo que excedía claramente las posibilidades probatorias del recurrente, que carecía de posibilidades de compulsión sobre ellos, por lo que el tribunal valora como decisivo el esfuerzo probatorio realizado por el contribuyente hasta ese límite de lo que cabalmente se le podría exigir:

“... debe unirse, fundamentalmente y como "ratio decidendi" de esta cuestión, la importante e intensa actividad probatoria desplegada por la recurrente en orden a ese fin y hasta el límite de lo que le es razonablemente exigible, pues, además de haber obtenido la prueba requerida respecto de uno de los vendedores, los ha requerido individualmente y de forma fehaciente al fin señalado, acudiendo incluso a las Administraciones donde se debió haber efectuado el ingreso. Por ello, debemos concluir que el cumplimiento de este segundo requisito ha quedado acreditado atendido dicho esfuerzo probatorio, al límite de lo que le es exigible personalmente pues carece de facultades de compulsión sobre los vendedores para obtener de ellos la documentación requerida (efectuó requerimientos notariales, envió cartas personales y solicitó la colaboración de la Hacienda Pública), a lo que debe unirse la pasividad de la Administración a la que se le han entregado datos suficientes para poder completar la prueba pretendida (sujetos intervinientes, fechas de las operaciones, y conceptos impositivos) y no ha aportado ninguna información al respecto. Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT corresponde al contribuyente la carga de la prueba sobre la petición de devolución de un ingreso indebido, presupuesto del que parte esta Sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados

incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1 CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso.”⁵⁶⁸

Precisamente por ello, entendemos nosotros que “lo razonablemente exigible” debe comprender todo aquello que respete escrupulosamente el principio de absoluto sometimiento a la Ley, el artículo 24.1 de la CE, que impide la indefensión amparada en criterios rígidos y formalistas, y los demás principios

⁵⁶⁸ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sec. 6, Sentencia de 6 de febrero de 2007, Rec. 56/2000, Roj: SAN 584/2007 - ECLI: ES:AN:2007:584, FJ 3. No obstante, debemos realizar una advertencia sobre la resolución citada. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2008, casó la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de octubre de 2003, existiendo identidad de número de recurso de la Audiencia Nacional citado por el Tribunal Supremo y los antecedentes narrados, cuantía del recurso, partes, así como los fundamentos jurídicos de la resolución de la Audiencia Nacional reproducidos, que son también idénticos a los de la sentencia de 2007, que hemos citado. Parecería que pudiera tratarse de un error, ya que dicha sentencia no aparece recogida en la Base de Datos del CENDOJ, si bien el pronunciamiento existe, pues está publicado en la Base de Datos la Ley con referencia 165129/2003. A los efectos que aquí nos interesan, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2008, no desvirtúa los razonamientos de la Audiencia Nacional sobre la prueba razonablemente exigible a la Administración, pues considera que en la solicitud de devolución no quedó demostrada la repercusión del impuesto conforme requería el RD 1163/1990. Véase Tribunal Supremo, Sec. 2, Sentencia de 9 de enero de 2008, Rec. 210/2004, Roj: STS 464/2008 - ECLI: ES:TS:2008:464. Aunque excede de los límites de este trabajo, un interesante comentario crítico sobre esta sentencia puede verse en IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil”, *Actualidad Administrativa*, núm. 17, Sección A Fondo, Quincena del 1 al 15 de octubre de 2008, p. 1962, tomo 2, Editorial LA LEY. Disponible en LA LEY 39850/2008.

constitucionales tributarios⁵⁶⁹. Entre esos principios constitucionales tributarios, la dosis de prueba exigible a las partes debe ponerse en consonancia con el principio de capacidad económica, acertadamente calificado por GARCIA NOVOA como principio cardinal en la ordenación de todos los tributos⁵⁷⁰. Como afirma este autor, con la agudeza que le caracteriza, este principio se amolda a las peculiaridades de cada figura impositiva, jugando de modo diferente en cada una de ellas.⁵⁷¹ Por ello, el esfuerzo probatorio exigible en cada procedimiento no puede perder de vista la forma en que el principio de capacidad económica se ha materializado en la configuración legal de cada figura impositiva.

Así, por ejemplo, en el IRPF, que se configura como un impuesto que grava la renta de las personas físicas residentes en España, de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador⁵⁷², la capacidad económica exige gravar la renta disponible, teniendo en cuenta el mínimo existencial. Por respeto, además, al principio de legalidad, deben gravarse rendimientos netos⁵⁷³, por consiguiente, comportamientos de la Administración tendentes a identificar rendimientos gravables con ingresos

⁵⁶⁹ Como apunta RODRÍGUEZ BEREIJO, El carácter “esquemático, abstracto, indeterminado y elástico” de los principios constitucionales tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido indubitado, “hace que sea su función negativa la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los jueces y Tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios (STC 62/1982, FJ 5. °)”. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en...”, *Op. Cit.* p. 23. Por tanto, a nuestro modo de ver, la prueba es exigible a la Administración en la medida en que también lo exijan estos principios.

⁵⁷⁰ GARCIA NOVOA, C., “Deducibilidad del IVA soportado. ¿La neutralidad en retirada?” *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión tributaria*, 20 de febrero de 2018. Disponible online.

⁵⁷¹ *Ibidem.*

⁵⁷² Artículos 1 y 2 de la Ley del IRPF.

⁵⁷³ Artículo 15 de la Ley del IRPF.

íntegros, dando por bueno cualquier ingreso y exigiendo una auténtica “sobredosis” de prueba al contribuyente en relación con los gastos, son, a nuestro modo de ver, profundamente contrarios a los principios de legalidad y capacidad económica. Por tanto, la Administración no debe quedarse en la comprobación y prueba de los ingresos producidos, pues la Ley no grava eso. Le es exigible, a nuestro juicio, aún en presencia de un déficit de prueba por parte del contribuyente, una razonable dosis de prueba, que implique realizar todas las actuaciones necesarias para el esclarecimiento de los hechos, de la verdad material, que ponga de manifiesto la medida del hecho imponible⁵⁷⁴ que revele la capacidad económica del sujeto pasivo, ni más, ni menos.

En este sentido, *ad exemplum*, una actuación administrativa contraria a esta exigencia razonable de prueba acorde al principio de capacidad económica en el IRPF, la ha constituido la práctica de considerar cero el valor de adquisición para el cálculo de las variaciones patrimoniales, en aquellos supuestos de falta de declaración por el sujeto pasivo de la variación patrimonial o no acreditación suficiente del valor de adquisición, a criterio de la AEAT, en el procedimiento de comprobación. Afortunadamente, algunos TEAR y el propio TEAC, en unificación de criterio, reaccionaron contra esta práctica. Concretamente el TEAC en su resolución de 2 de febrero de 2017 utiliza argumentos similares a nuestra tesis sobre la dosis de prueba exigible a la Administración, acudiendo, en suma, al principio de legalidad y a la necesidad de que la Administración haya utilizado “los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición”, si bien no relaciona explícitamente este comportamiento procedimental con el respeto al principio de capacidad económica, como postulamos nosotros:

⁵⁷⁴ Más aún ante un impuesto que presenta un presupuesto de hecho complejo, conformado por una multiplicidad de hechos reunidos de tal manera que constituyen una unidad ideológica objetiva. Véase SAINZ DE BUJANDA, F., “Lecciones de Derecho...”, *op. cit.* p. 177.

“Si la adquisición del elemento patrimonial transmitido se produjo a título lucrativo, mediante transmisión *intervivos* o *mortis causa*, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del artículo 36 LIRPF el valor real del inmueble, pero nunca el de cero euros, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT. Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF. Por el contrario, si la adquisición lo fue a título oneroso, alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener. En este caso, aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba, apreciación conjunta de las pruebas practicadas y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de cero euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir.”⁵⁷⁵

⁵⁷⁵ Tribunal Económico-Administrativo Central, Unificación de Criterio, Resolución de 2 de febrero de 2017, RG 00/03961/2016, FJ 6 y criterio unificado. Establece también como criterio el TEAC en esta resolución que si, “por el contrario, consta que la Administración ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros. En este sentido, téngase en cuenta que tratándose de bienes adquiridos a título oneroso, la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba,

Como decíamos, el principio de capacidad económica debe adecuarse a cada figura impositiva, pues actúa en cada una de ellas de modo diferente. En el Impuesto sobre Sociedades, que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas⁵⁷⁶, los problemas pueden surgir en relación con la correcta determinación de la riqueza gravable⁵⁷⁷ de las empresas a partir de la traslación de principios contables como el devengo o el valor razonable⁵⁷⁸. Con referencia al Impuesto sobre el Patrimonio, los problemas pueden suscitarse en relación con su natural propensión a la confiscatoriedad, ya que el impuesto se paga con la renta, lo que justifica el límite conjunto de las cuotas de este impuesto junto con la del IRPF del 60 % de las bases imponibles del IRPF⁵⁷⁹.

Mención aparte merece la apreciación del principio de capacidad económica en relación con el IVA. Como ha señalado GARCÍA NOVOA, la singularidad de la capacidad económica en este impuesto es tal, que cabe afirmar que no es el principio esencial de este impuesto; el principio esencial en el IVA es el principio de neutralidad.⁵⁸⁰ En el régimen del IVA, según ha venido

sin que proceda realizar las actuaciones de comprobación de valores previstas en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT." Personalmente discrepamos de esta conclusión, pues una transmisión onerosa por un valor 0 debería calificarse como lo que es, una donación, conforme al artículo 13 de la LGT. En el mismo sentido que esta resolución del TEAC: TEAR de Andalucía de 27 de septiembre de 2012, RG 29/5336/2010; TEAR de Extremadura de 30 de noviembre de 2009 y 28 de febrero de 2011, RG 06/1880/2007 y 10/491/2008; TEAR de Valencia de 20 de septiembre de 2011 RG 46/7568/2012 y 17 de diciembre de 2013, RG 12/3412/2012.

⁵⁷⁶ Artículos 1 y 4 de la LIS.

⁵⁷⁷ Pues en el método de estimación directa, conforme al artículo 10.3 de la LIS, la base imponible se calcula, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y leyes complementarias, fundamentalmente el Plan General de Contabilidad (RR DD 1514/2007 y 1515/2007).

⁵⁷⁸ GARCIA NOVOA, C., "Deducibilidad del IVA ...", *op. cit.*, Disponible online.

⁵⁷⁹ *Ibidem*. Véase artículo 31 LIP.

⁵⁸⁰ *Ibidem*.

precisando la jurisprudencia⁵⁸¹, surgirían dos relaciones distintas: una propiamente tributaria entre el sujeto pasivo, el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o la prestación del servicio, y la Administración General del Estado; y otra cuya naturaleza es distinta, entre el referido sujeto pasivo y el destinatario del servicio o entrega, relación que, de acuerdo con esta interpretación jurisprudencial, se asimila artificialmente, por mandato expreso de la Ley, a la tributaria, pero sólo a los efectos de encauzar las controversias que puedan surgir de ella dentro de la vía económico-administrativa, quedando, en definitiva, fuera de la relación tributaria⁵⁸². Pero, en cualquier caso, en el IVA rige, como abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha encargado de precisar, el principio de neutralidad que significa, entre otras cosas, que el impuesto no puede suponer una carga para los empresarios y profesionales que intervienen en el proceso de producción de bienes y servicios anterior a la fase de gravamen final. Si, por las razones que sea, termina soportando esa carga, el sujeto pasivo estaría siendo considerado un consumidor final, lo que desvirtuaría la aplicación del tributo y sería contrario al principio de capacidad económica, tal y como aparece configurado en este impuesto.⁵⁸³

⁵⁸¹ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sec. 6, Sentencia de 26 de octubre de 2009, rec. 61/2008, Roj: SAN 4959/2009 - ECLI: ES:AN:2009:4959, FJ 3. Esta sentencia ha sido confirmada por Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Rec. 257/2010, Roj: STS 7311/2012 - ECLI: ES:TS:2012:7311.

⁵⁸² A nuestro juicio, esta interpretación de la jurisprudencia es más que discutible, pues pensamos que la relación entre sujeto pasivo y obligado a soportar la repercusión no es artificialmente sino naturalmente tributaria. No obstante, no podemos en este trabajo avanzar más en este tema.

⁵⁸³ Son muy abundantes las sentencias del TJUE que han precisado las notas características del principio de neutralidad, por ejemplo, la STJUE de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs Ltd contra Commissioners of Customs and Excise, asunto C-317/94, ECLI:EU:C:1996:400, apartado 22, donde se dice: “En efecto, el IVA no grava a los sujetos pasivos, sino que, cuando estos últimos intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, su única obligación consiste en recaudar el impuesto en cada fase del proceso por cuenta de la Administración Tributaria, entregándolo a continuación a esta última”. O la STJUE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa SL y otros contra Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145, apartado 44, en el que se afirma: “procede recordar a continuación que el

La medida de la prueba exigible al sujeto pasivo no puede desconocer, en nuestra opinión, el principio de neutralidad, pues ésta avala el derecho a la deducción del IVA y su ejercicio inmediato, blindando ese derecho frente a la posible exigencia de requisitos formales excesivos⁵⁸⁴, que en definitiva puedan conllevar un esfuerzo probatorio más allá de lo razonablemente exigible en relación con la naturaleza del impuesto⁵⁸⁵. Son por tanto exigencias administrativas que deben rechazarse por no respetar el principio de neutralidad, aquellas que denieguen el ejercicio del derecho a la deducción del IVA cuando conste acreditado que el sujeto pasivo cumplió con la mayoría de las obligaciones formales, que le incumbían, para poder disfrutar de ese derecho, aunque no todas, como veremos más adelante al analizar la problemática de la factura como medio de prueba.

A modo, pues de conclusión, podemos decir que, como se apuntaba al principio de este apartado, no es posible ofrecer un criterio válido para todas las situaciones sobre qué dosis de prueba es necesaria para que pueda entenderse probado un hecho en el procedimiento de gestión tributaria⁵⁸⁶. Deberá tenerse

régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. En la misma línea las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15, de 21 septiembre 1988, As. C-50/87, Comisión/Francia; 11 julio 1991, As. C-97/90, Lennartz y de 6 julio 1995, As. C-62/93, BP Soupergaz.”

⁵⁸⁴ GARCIA NOVOA, C., “Deducibilidad del IVA ...”, *op. cit.*, Disponible online.

⁵⁸⁵ Pues es criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo que “el principio de neutralidad del IVA no impide a los Estados miembros comprobar, de manera proporcionada y ajustada a las exigencias derivadas de dicho principio, que se cumplen los requisitos materiales establecidos en la normativa de la Unión Europea y en la legislación interna dictada en su desarrollo para la procedencia de la devolución de cuotas de dicho impuesto”. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 10 de septiembre de 2018, Rec. 1246/2017, Roj: STS 3091/2018 - ECLI: ES:TS:2018:3091, FJ 5.

⁵⁸⁶ Como ha señalado PÉREZ ARRÁIZ, antes de atribuir a una u otra parte la carga de la prueba, habrá que atender a las características de cada procedimiento concreto. Véase PÉREZ ARRÁIZ, J., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 65.

en cuenta, en función de la configuración legal del tributo y del procedimiento de que se trate, sin perder la perspectiva del principio de capacidad económica, qué actuaciones probatorias son exigibles a la Administración, con independencia de que la carga de la prueba le esté atribuida legalmente a ella o al obligado tributario, sin perder de vista que el *quantum* de exigencia probatoria dependerá de lo que razonablemente pueda resultar exigible a cada parte en cada caso concreto.⁵⁸⁷ A la vista del resultado del proceso probatorio, de las pruebas practicadas por la Administración en base a su obligación genérica de aportar cuantas sean relevantes para el conocimiento de la verdad material, fundamentada en la vigencia del principio inquisitivo en este tipo de procedimientos, y también de las aportadas por el obligado tributario, como consecuencia de la carga de la prueba que le viene legalmente atribuida, deberá la Administración realizar el *juicio de suficiencia* sobre la cuestión controvertida.⁵⁸⁸ Y sólo si este juicio de suficiencia tuviese un resultado negativo, como ha expuesto RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN estaríamos ante un ámbito propio para la toma de una decisión basada en las reglas sobre la carga objetiva de la prueba.⁵⁸⁹

⁵⁸⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga...”, *op. cit.*, pp. 195-196.

⁵⁸⁸ El problema que trata de corregir este planteamiento se revela diariamente en la práctica judicial, especialmente de las salas de lo contencioso de los tribunales superiores de justicia, donde encontramos, a veces, criterios que acogen de alguna manera nuestra visión sobre la dosis necesaria de prueba, como la Sentencia del TSJ de Cataluña de 20 de marzo de 2014, rec. 157/2001, Roj: STSJ CAT 2653/2014 - ECLI: ES:TSJCAT:2014:2653, en un supuesto en el que la Administración rechazaba, como es muy frecuente, los gastos relacionados con ropa de uso profesional y gastos de adquisición y relacionados de un vehículo. Frente a esta interpretación jurisprudencial, ocupándose de un supuesto absolutamente similar, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 25 de mayo de 2015, rec. 227/2014, Roj: STSJ AND 6063/2015 - ECLI: ES:TSJAND:2015:6063, opta por desplazar toda la carga de la prueba al obligado tributario, incluso sin fundamentación jurídica de clase alguna sobre las normas que amparan esta interpretación de la dosis de prueba exigible a las partes, acudiendo a criterios obsoletos como la “necesidad” del gasto.

⁵⁸⁹ Pues, en palabras de la autora, “en Derecho Tributario tienen su justo encaje en este tipo de supuestos: situaciones de incertidumbre en los hechos referidas a circunstancias fácticas que aumentan la obligación tributaria, con respecto a las cuales no hay una falta de colaboración imputable al obligado tributario, que justifique una inversión o derogación de estas reglas. Y, de acuerdo con ellas, la Administración tendría que soportar las consecuencias perjudiciales de la

4.6 Crítica de la asunción de la concepción civilista de la carga de la prueba en el procedimiento tributario

El problema que se produce en la práctica en torno al *juicio de suficiencia* de las pruebas practicadas por las partes en el procedimiento de gestión tributaria, ya lo hemos apuntado en el anterior apartado. La Administración actúa aquí como sujeto, para nosotros principal, de la prueba y a su vez como órgano decisor, que determina qué elementos de convicción deben tenerse en cuenta a la hora de resolver, cuáles son suficientes y cuáles no. Y aquí es donde nos atrevemos a decir, sin temor a que se nos tache de exagerados, que cualquier profesional de la asesoría fiscal en nuestro país ha asistido a situaciones en las cuales la Administración (en el ámbito de los tributos del Estado no cedidos, la AEAT) ha exigido una acreditación probatoria desproporcionada al contribuyente, que no ha sido tomada en cuenta, mientras que por su parte se ha basado en débiles indicios, que no permiten tener por acreditadas racionalmente sus conclusiones.⁵⁹⁰

insuficiencia en la prueba.” Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “Carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 108

⁵⁹⁰ Comportamiento también denunciado por GARCIA NOVOA, que pone como ejemplo, que no puede ser más afortunado, porque obedece a una campaña llevada a cabo por las unidades de gestión tributaria de forma generalizada, el *modus operandi* corregido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 5, del TSJ de Madrid en la Sentencia de 31 de enero de 2019, rec. 477/2017, Roj: STSJ M 3/2019 - ECLI: ES:TSJM:2019:3, de entender acreditado que una vivienda no es habitual simplemente a partir de un consumo constatado de energía eléctrica por debajo de la media, a juicio de la Administración. Véase GARCIA NOVOA, C. “Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba (“probatio diabólica” y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria)”, *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión tributaria*, 19 de febrero de 2019. Disponible online.

A nuestro juicio, el problema no va a tener solución mientras se mantenga la interpretación del artículo 105.1 de la LGT, generalizada en la jurisprudencia⁵⁹¹ y buena parte de la doctrina, de que la norma implica que la Administración debe probar la realización del hecho imponible y el resto de elementos de cuantificación de la obligación, en suma, los hechos constitutivos y aumentadores de la obligación tributaria; mientras que el contribuyente debe probar cuantos hechos impeditivos se opongan al nacimiento de la misma o sean causantes de su extinción, o los que minoran la obligación (entendiendo por estos los supuestos de exención, de no sujeción, de extinción de la obligación, o los requisitos constitutivos de los beneficios fiscales, que pretenda invocar)⁵⁹². Para nosotros, esta interpretación es doblemente errónea, sobre todo desde el punto de vista del esfuerzo probatorio que se va a exigir al contribuyente.

Por un lado, afirmar que, en definitiva, cada parte debe probar las circunstancias que le favorecen, que ha servido de base para traer al procedimiento tributario las reglas de distribución de la carga de la prueba del proceso civil, desde el punto de vista de lo que supuestamente “favorece” al obligado tributario, supone realizar una asimilación de elementos del tributo absolutamente inaceptable, pues no es lo mismo una exención, que un supuesto

⁵⁹¹ Tan generalizada que la propia sentencia del TSJ madrileño citada por GARCIA NOVOA (ver nota anterior), no la cuestiona: “El art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, obliga al contribuyente a demostrar los hechos en que basa su pretensión, y la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha declarado en sentencia de fecha 21 de junio de 2007, entre otras, que el sujeto pasivo debe probar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, lo que en este caso se traduce en la exigencia de que el actor justifique que concurren los requisitos que exige el ordenamiento jurídico para aplicar la deducción pretendida” (FJ 5). Que prevaleciera la deducción pretendida por el contribuyente no se debió a que la AEAT desplegara una prueba a todas luces insuficiente, sino a que este realizo un esfuerzo probatorio exhaustivo: “...no podemos sino concluir que el actor ha logrado justificar los hechos constitutivos del derecho que pretende hacer valer y que la Administración ha negado indebidamente que la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y con carácter permanente durante el tiempo pretendido por el actor...” (FJ 6).

⁵⁹² Véanse, entre otros, PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 95. ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos Tributarios”, *op. cit.*, p. 143.

de no sujeción, que una bonificación, o simplemente que un gasto deducible o una cuota deducible. Nos vemos obligados a dar algunas pinceladas sobre estos conceptos a fin de que se entienda nuestra tesis, si bien los límites de esta investigación no nos permiten profundizar en los mismos.

Las exenciones se encuentran definidas en el artículo 22 de la LGT como supuestos “en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. Sobre su concepto y naturaleza jurídica existen dos posiciones doctrinales. La tradicional, representada por SÁIZ DE BUJANDA, sostiene que la exención es “una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria, al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos”⁵⁹³. En esta concepción, la exención es un fenómeno opuesto al tributo, su teoría jurídica es el envés de la teoría jurídica del tributo⁵⁹⁴. Sin embargo, existe otra concepción más reciente, para la que la exención no es sino una modalidad de tributación, una forma de ser del tributo⁵⁹⁵. Esta concepción está encabezada por LOZANO SERRANO, para quien “podría afirmarse que no hay una norma tributaria que define el hecho imponible y le asocia unos efectos y una norma de exención que actúa en sentido contrario, impidiendo su nacimiento respecto de determinadas personas o impidiendo la aplicación de esa primera norma a supuestos concretos incluidos en su ámbito. Se trataría más bien de una única norma que determina la sujeción al tributo cuando se realiza su presupuesto de hecho. Siendo éste susceptible de llevarse a cabo con distintas

⁵⁹³ SÁIZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, p. 427.

⁵⁹⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...”, *op. cit.*, p. 142.

⁵⁹⁵ *Ibíd.*

modalidades, la norma establece valoraciones específicas de cada una de ellas, definiendo el alcance y el contenido que en cada caso configurarán el deber de contribuir, y que puede ir desde una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un deber de pago en cuantía y condiciones diversas.” En otras palabras, concluye el autor, “también la exención es una modalidad de imposición, una forma de ser del tributo y no un fenómeno opuesto al mismo”⁵⁹⁶.

Desde este punto de vista, en la actualidad no se puede entender ya la exención como un instituto al margen del tributo, sino como un elemento más del mismo que pone de manifiesto la presencia de los principios de justicia tributaria en su seno⁵⁹⁷. Por tanto, es incorrecto sostener que es una circunstancia que beneficia exclusivamente al contribuyente, como puede serlo una cuestión de hecho que se dilucida en un proceso civil. La exención, como ha escrito GARCÍA NOVOA, es una modalidad del hecho imponible definida por la Ley, por razones de capacidad económica o de otro tipo, y, si ello es así, no se puede entender que la Administración quede dispensada de toda prueba respecto a las mismas, porque supuestamente favorezcan al contribuyente⁵⁹⁸. Ninguna razón jurídica

⁵⁹⁶ LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, p. 49.

⁵⁹⁷ Pues, en palabras de LOZANO SERRANO, “la norma de exención incorpora un contenido de justicia que se proyecta sobre el hecho imponible, configurándolo y codefiniéndolo, y, en segundo lugar, la norma de exención no es una norma excepcional o de negación del tributo, sino una norma que incorpora un contenido positivo cuyo fundamento válido se encuentra en la proyección de los principios de justicia o de los fines concretos de la política social, económica, etc. Siendo así las cosas, ni las normas de exención son accidentales o convertibles en -por ejemplo- subvenciones (pues su presencia en el ordenamiento dista mucho de ser meramente accidental y su versatilidad es irrelevante al otorgarse un contenido positivo orientado al principio de justicia y demás fines constitucionales) ni la distinción con las normas de no sujeción puede seguir siendo meramente formal, sino que reviste también un carácter positivo.” LOZANO SERRANO, C., “Exenciones tributarias y...”, *op. cit.*, p. 42. Véase en el mismo sentido, BLASCO ARIAS, L.M., “Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: una aproximación a su problemática jurídica”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas*, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, p. 52-53. Disponible online.

⁵⁹⁸ GARCÍA NOVOA, C. “Cuando el diablo no está...”, *op. cit.* Disponible online. Frente a esta concepción, PÉREZ ROYO ha opinado que, de la realización del presupuesto de hecho de la norma de exención se deriva un derecho subjetivo, de manera análoga a como de la realización

hay, pues, para atribuir la prueba de este “elemento codificador del hecho imponible”⁵⁹⁹ al obligado tributario⁶⁰⁰ y sí toda para atribuirla a la Administración, que es a quien sin duda corresponde acreditar la realización del hecho imponible en toda su dimensión.

En cuanto a los supuestos de no sujeción, con menor razón aún, si cabe, debe atribuirse la carga de su prueba al contribuyente, conforme a la traslación de la doctrina civilística de adjudicarle la prueba de los hechos impeditivos y la de los extintivos de la obligación tributaria. Señala el artículo 20.2 de la LGT que la ley “podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”. Como explica MENÉNDEZ MORENO, conforme al tenor literal de este precepto los supuestos de no sujeción delimitan negativamente el hecho imponible, “advirtiendo sobre lo que no es o no integra el hecho imponible de un determinado tributo”. Es necesario que se recojan también en la Ley, porque son lo suficientemente próximos al hecho imponible como para que resulte conveniente y clarificadora una referencia a ellos⁶⁰¹. La diferencia, por tanto, con los supuestos de exención es clara. Mientras aquellos tienen un carácter constitutivo, incorporándose al hecho imponible y

del hecho imponible se deriva una obligación. Véase PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero ...”, *op. cit.*, pp. 149-150. Sin embargo, esta postura cuenta con la oposición de la jurisprudencia que partiendo de las sentencias del Tribunal Constitucional 6/1983 y 41/1983 ha venido a establecer que “el derecho a una exención o bonificación tributaria es un elemento de la relación obligacional no integrable en el patrimonio del sujeto pasivo del tributo y, por tanto, no puede ser calificado como derecho subjetivo, en sentido pleno, ni cabe hablar en consecuencia de “derechos adquiridos”...” Esta línea jurisprudencial ratifica nuestra tesis de que no nos encontramos ante ningún derecho subjetivo, que pueda esgrimirse por el obligado tributario y, por tanto, deba probarse por el mismo, sino ante un elemento propio de la obligación tributaria, sobre cuya concurrencia pesa una obligación genérica de prueba para la Administración. Véase, además, entre otras, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec.1, Sentencia de 17 de noviembre de 1986, Rec. 371/1982, Roj: STS 10476/1986 - ECLI: ES:TS:1986:10476, FJ 2.

⁵⁹⁹ LOZANO SERRANO, C., “Exenciones tributarias y ...”, *op. cit.*, p. 38.

⁶⁰⁰ Ni siquiera desde la perspectiva del deber de contribuir, pues tanto éste como la exoneración del mismo son expresión del mismo procedimiento: el de imposición. Véase LOZANO SERRANO, C., “Exenciones tributarias y ...”, *op. cit.*, p. 47.

⁶⁰¹ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...” *op. cit.*, p. 142.

definiéndolo, según veíamos, las normas que recogen supuestos de no sujeción tienen un mero carácter didáctico, orientador o declarativo, pues tales supuestos no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible⁶⁰². Por consiguiente, cuando un obligado tributario realiza un supuesto de no sujeción, por definición no está realizando el hecho imponible de ningún tributo. Por ello, toda interpretación de la carga tributaria que desplace hacia el mismo la obligación de probar las circunstancias de no sujeción le está obligando a una prueba de hechos negativos. Corresponderá, por tanto, también a la Administración en estos casos la carga de la prueba de que ese obligado tributario está realizando precisamente el hecho imponible del tributo de que se trate⁶⁰³ y que los hechos que le son imputables no son constitutivos, por tanto, de un supuesto de no sujeción.

También, en base a la tradicional concepción de la carga de la prueba, suele atribuirse al contribuyente la prueba de las deducciones, reducciones, bonificaciones y otros elementos que disminuyen la carga tributaria. En estos casos, la jurisprudencia ha venido entendiendo que “la carga de la prueba, conforme al art. 114 de la Ley General Tributaria [actual artículo 105.1 de la LGT], corresponde al sujeto pasivo, quien debe acreditar la concurrencia de los requisitos exigidos para que proceda el beneficio fiscal pretendido”⁶⁰⁴. Así se vuelve a generalizar, atribuyendo la prueba de todo beneficio fiscal al sujeto pasivo, lo que puede estar justificado en algunos casos, pero no en todos. Puede afirmarse, siguiendo a PÉREZ ROYO, que la razón de ser de las normas de creación de beneficios fiscales suele responder a una finalidad extrafiscal o de

⁶⁰² SÁIZ DE BUJANDA, F., “Lecciones...”, *op. cit.*, p. 186.

⁶⁰³ Pues ella es la que, conforme a reiterada jurisprudencia, véase, por todas, la sentencia de 23 de enero de 2008, deberá “averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo”. Véase Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, sentencia de 23 de enero de 2008, Rec. 95/2003, Roj: STS 612/2008 - ECLI: ES:TS:2008:612, FJ 4.

⁶⁰⁴ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 27 de noviembre de 2014, Rec. 4070/2012, Roj: STS 4985/2014 - ECLI: ES:TS:2014:4985, FJ 7.

estímulo de determinadas actividades. Ello sucede, por ejemplo, en el caso de deducciones prevista en el IRPF en relación con planes de pensiones, fomento del alquiler, etc. O, en el Impuesto de Sociedades, en relación con las actividades y gastos de I+D+i. Pero en otras ocasiones, el beneficio fiscal responde estrictamente a la lógica del principio de capacidad económica, como ocurre en el IRPF con las reducciones relacionadas con las cargas familiares⁶⁰⁵. Y, si bien con respecto a los beneficios fiscales encuadrables en esa primera categoría de justificación extrafiscal, no vemos ningún inconveniente en que, conforme a la concepción tradicional del artículo 105.1 de la LGT, la carga de la prueba se desplace al sujeto pasivo que las aplique, no pensamos lo mismo respecto a las deducciones y resto de beneficios fiscales encuadrables en la segunda categoría relacionada con la materialización de la capacidad económica. No puede obviarse que, en la realización de la actividad probatoria, “el fin perseguido es acreditar la verdadera capacidad económica del obligado tributario, no una genérica ni ficticia, sino su capacidad económica real, aquella que le vincule al sostenimiento de los gastos públicos según el dictado del artículo 31 de la Constitución”⁶⁰⁶. Lo contrario, puede teñir la imposición de confiscatoriedad, alejándola de la justicia tributaria, lo que queda vetado por el artículo 31.1 de la CE. Conviene que nos detengamos brevemente en esta segunda categoría donde se integran a veces por los tribunales supuestos “beneficios fiscales” que realmente no lo son.

El artículo 50.1 de la LGT define la base imponible como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”. Este precepto en relación a lo dispuesto en los artículos 55.1 y 56.1.a) de la misma LGT, que se refieren al tipo de gravamen y a la cuota

⁶⁰⁵ PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero ...”, *op. cit.*, p. 150.

⁶⁰⁶ SUBERBIOLA GARBIZU, I. “Aspectos problemáticos...” *op. cit.* p. 636. En el mismo sentido, cabe citar a PÉREZ ARRAIZ, para quien “la Administración debe realizar todo tipo de actuaciones que sirvan para que el principio de capacidad económica sea efectivo”. PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en...”, *op. cit.* pp. 67-68.

tributaria, permiten inferir otra definición de base consistente en “la magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria”⁶⁰⁷. En ocasiones, como ha destacado la doctrina, las normas reguladoras de la base completan el significado del hecho imponible y, en cualquier caso, conectan con otro importante elemento de la estructura del tributo -regulado necesariamente con carácter previo- como es el hecho imponible⁶⁰⁸. Cuando en la base imponible se practican las reducciones establecidas por la normativa de los tributos, nos encontramos ante lo que el artículo 54 de la LGT denomina base liquidable. Estas reducciones, como ha referido MENÉNDEZ MORENO, no son otra cosa que “exenciones parciales que se aplican en la base imponible y se establecen por razones de política legislativa, con objeto de minorar la carga económica del tributo”⁶⁰⁹. Y ya nos hemos pronunciado en cuanto a la carga de la prueba de las exenciones.

Pero avancemos un concepto más. Una cosa es la llamada por la doctrina base normativa, esto es, la definición general y abstracta que contiene la Ley, y otra cosa distinta es la llamada base imponible real o fáctica, es decir, la que corresponde a cada hecho imponible concretamente realizado. Precisamente con respecto a esta base imponible fáctica o real, se plantea, uno de los más importantes problemas en la aplicación del tributo, tal y como es calificado por PÉREZ ROYO: el de la determinación del caso por caso de su magnitud o medida⁶¹⁰. La LGT contempla tres modalidades o regímenes de determinación

⁶⁰⁷ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...” *op. cit.*, p. 148.

⁶⁰⁸ *Ibíd.*, p. 149.

⁶⁰⁹ *Ibíd.*, p. 150.

⁶¹⁰ Véase PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero ...”, *op. cit.*, pp. 181-182. Como expone el autor, se trata de un problema crucial que incluso ha llegado a condicionar históricamente la propia estructura de nuestro sistema tributario. Nos encontramos, en su opinión, ante una de las piedras de toque de la congruencia entre el sistema impositivo legal y el real, pues como ha puesto de manifiesto casi obsesivamente nuestra mejor doctrina (Sáinz de Bujanda), la opción legal por uno u otro régimen de determinación de bases, unida la propia configuración de los mismos, es de la mayor importancia, porque a través de esa regulación puede llegarse a desnaturalización del sistema tributario, de los hechos imponibles.

de la base imponible, que han sido definidos como “los diferentes métodos que contemplan las normas reguladoras de la base para obtener la base positiva o fáctica de cada sujeto pasivo”⁶¹¹. De los tres métodos que reconoce la LGT en su artículo 50.2, estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta, nos fijaremos aquí en el método de estimación directa por ser el que mayores problemas probatorios plantea en la práctica.

El artículo 51 de la LGT regula el método de estimación directa, estableciendo que “podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”. Aunque como definición parece insuficiente, pues necesita ser completada por la normativa de cada tributo, ninguna duda nos cabe de que es el método que más adecuadamente mide la magnitud en la que consiste la base imponible⁶¹², pues se basa en datos reales y ciertos aportados por los obligados tributarios y tiende a una valoración exacta, ajustada a la realidad del sujeto pasivo⁶¹³. Precisamente esta nota característica del método es la que hace que surjan diferencias entre unos tributos y otros: en los instrumentos o medios de verificación o comprobación de lo declarado⁶¹⁴ o, más exactamente, de las circunstancias concretas, individualmente consideradas, que ponen de manifiesto la medida del hecho imponible de cada figura tributaria. En cada impuesto en el que utilice el método, la Administración tributaria podrá contrastar las declaraciones de los sujetos pasivos con la documentación y justificantes que tengan relación con los

⁶¹¹ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...”, *op. cit.*, p. 150.

⁶¹² PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero ...”, *op. cit.*, p. 184.

⁶¹³ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...” *op. cit.*, p. 151.

⁶¹⁴ PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero ...”, *op. cit.*, p. 185

elementos de la obligación tributaria⁶¹⁵. Pero singularmente, a los efectos de lo que aquí nos interesa, nos vamos a detener en dos impuestos, el IRPF y el Impuesto de Sociedades, cuya característica común es que el régimen de estimación directa requiere, como ingrediente fundamental del mismo⁶¹⁶, el deber de llevanza de contabilidad o de registros fiscales, que incluye lógicamente el deber de conservar los documentos de los asientos contables o registrales, donde toman especial relevancia las facturas. El IRPF grava, como es sabido, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares (artículo 1 de la LIRPF), entendiendo por “renta” los rendimientos (sean estos procedentes del trabajo, del capital o de actividades económicas), las ganancias y pérdidas patrimoniales, y también las imputaciones de renta establecidas por la Ley⁶¹⁷. Es precisamente en la declaración de los rendimientos de actividades económicas donde el método de estimación directa (artículo 16 de la LIRPF) exige la llevanza de contabilidad y registros fiscales donde la Administración, que sin duda está legitimada para comprobar lo declarado por el contribuyente en base a las declaraciones o documentos presentados, así como mediante el examen de la contabilidad o registros fiscales y documentación que la soporta, suele mostrar una marcada tendencia a rechazar el carácter de fiscalmente deducibles de gastos contabilizados y justificados mediante factura u otros documentos probatorios, que, en principio, conforme al artículo 28.1 de la LIRPF, que se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades⁶¹⁸, en cuanto no se integren entre los

⁶¹⁵ Así, por ejemplo, en el Impuesto de Sucesiones, cuyo hecho imponible es la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, y la base imponible el valor de lo adquirido por cada heredero o legatario, ésta se determinará sobre la base de la declaración, que debe acompañarse de determinados documentos (testamento, escritura de partición, certificados bancarios, escrituras públicas de adquisición de bienes inventariados, certificados de seguros, recibos de IBI...), que permitirán el cálculo de cada porción individual de la herencia o de los legados.

⁶¹⁶ PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero ...”, *op. cit.*, p. 186.

⁶¹⁷ Artículos 2 y 6 de la LIRPF.

⁶¹⁸ Artículo 28.1 de la LIRPF: “El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales

expresamente excluidos de deducción por el artículo 30.2 de las LIRPF, debieran computarse para determinar el rendimiento neto de la actividad económica⁶¹⁹, que es lo que constituye la medida del hecho imponible del impuesto reveladora de la capacidad económica, equivalente al resultado contable corregido por las normas tributarias al que se remite la LIS, y no, desde luego, los rendimientos íntegros a que se refiere el artículo 27 de la LIRPF. La razón de su exclusión invariablemente se justifica en el llamado principio de correlación de los gastos respecto de los ingresos, tal y como es interpretado por la DGT en muchas consultas, como una exigencia de necesidad demostrada del gasto:

“la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica⁶²⁰.”

Con independencia de que, en nuestra opinión, es más que discutible que las referencias a la correlación de los gastos respecto a los ingresos, que se contienen en la LIS –concretamente en su artículo 11, apartado 1 y en su artículo

contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”. Por su parte, al artículo 10.3 de la LIS, establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

⁶¹⁹ Equivalente al resultado contable corregido, en este caso por las normas de la LIS y de la LIRPF, a que se refiere el artículo 10.3 de la LIS.

⁶²⁰ DGT, Consulta Vinculante de 30 de mayo de 2011, V1370-11. Curiosamente ninguna de las normas que cita la consulta hace referencia al principio de correlación.

15 letra e)- puedan interpretarse como un “principio” o requisito general de deducibilidad de los gastos⁶²¹ y, menos aún, que equivalgan a una resurrección del requisito general de la necesidad del gasto para la obtención de los ingresos, que establecía el artículo 13 de la derogada Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, en lo que no podemos profundizar más, pues excedería con mucho los límites de nuestro trabajo⁶²², en la práctica se produce una verdadera

⁶²¹ A la fecha en que redactamos este trabajo, está pendiente de resolución un recurso de casación en cuyo Auto de admisión se fija como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia “Determinar si la interpretación del artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo [equivalente al actual artículo 15 letra e) de la LIS], permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto.” Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Auto de 23 de octubre de 2019, Rec. 3454/2019, Roj: ATS 11112/2019 - ECLI: ES:TS:2019:11112A.

⁶²² La cuestión a día de hoy dista mucho de estar resuelta en la práctica, siendo un tema en el que la AEAT se ha mostrado especialmente rigurosa especialmente en las actuaciones extensivas llevadas a cabo por el área de Gestión tributaria por medio del procedimiento de comprobación limitada, generándose constante conflictividad por el rechazo de gastos, a nuestro juicio no bien resuelta por los tribunales de la jurisdicción, lo que merecería sin duda un estudio en profundidad, que aquí no podemos realizar. No obstante, apuntaremos que GARCIA NOVOA ya realizó, con la claridad que le caracteriza, una excelente exposición sobre la evolución del concepto de gasto deducible en la jurisprudencia, que, en su opinión, que suscribimos completamente, concluyó en una auténtica falacia: si sólo resultaban deducibles los gastos necesarios, entendidos como los imprescindibles para obtener ingresos, y no lo eran las liberalidades, los gastos no imprescindibles, sino simplemente convenientes, constituirían también liberalidades. Sin embargo, es cierto que la jurisprudencia del TS volvería sobre sus pasos en algún pronunciamiento como, por ejemplo, en la Sentencia de 2 de junio de 1987 (RJ 1987/4712). Asimismo, frente al requisito de la necesidad del gasto, como un elemento fundamental en el régimen de su deducción en la LIS/1978, el autor se pronunció abiertamente por su supresión en la vigente LIS, que abandona claramente el concepto de gasto necesario. A partir de la LIS de 1995 no se contempla la necesidad como una exigencia para la deducción de los gastos. En cuanto a la correlación, creemos acertada su afirmación de que, en el régimen actual de los gastos deducibles, tampoco se hace referencia a la correlación como requisito de la deducibilidad. Más bien, en la vigente LIS, la correlación se emplea para delimitar negativamente el concepto de liberalidad, de manera que un gasto correlacionado con un ingreso nunca podría ser considerado

una liberalidad. Véase GARCIA NOVOA, C., “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades. Las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008.” *Quincena Fiscal*, núm. 8, abril II-2009, pp. 57-94. Sobre la referencia a la correlación entre ingresos y gastos, y en el mismo sentido expuesto, puede verse TORREGROSA CARNÉ, M.D., “Posicionamiento de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto del concepto de gasto no deducible entendido como gasto no necesario contenido en anteriores tributos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. I parte Estudio, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 1997. Disponible en Base de Datos Aranzadi Instituciones. En contra de estas posiciones doctrinales, se ha situado MALVAREZ PASCUAL, para quien la introducción del principio de correlación entre los ingresos y gastos supone, tal y como se define dicho principio en el Plan General de Contabilidad, que el rendimiento del ejercicio estará constituido por la diferencia entre los ingresos de dicho período y los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos. En cualquier caso, en su opinión, parece que los gastos estarán correlacionados con los ingresos cuando aquéllos sean necesarios para la obtención de éstos. Por tanto, aunque se haya eludido la referencia al concepto de necesidad, éste sigue implícito en la delimitación de los distintos supuestos que conforman el concepto material de gasto deducible. Véase MALVAREZ PASCUAL, L. A., *La nueva regulación del impuesto sobre sociedades: el régimen general*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996, p. 187. El mismo autor ha tenido ocasión de confirmar esta interpretación, de forma menos fundada y coincidente con el criterio expuesto de la DGT, en la obra colectiva AA VV, *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al Profesor Dr. D. Juan Calero*, A. CUBERO TRUYO (Dir.), MALVAREZ PASCUAL, L. A., “La tributación en el IRPF de los profesionales que realizan la actividad de forma individual”, Civitas- Thomson-Reuters, Cizur menor (Navarra), 2016, p. 248: “son deducibles los gastos que guarden la debida correlación con los ingresos obtenidos, para lo cual se ha de acreditar que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad”. Si bien, como hemos advertido, no podemos ahondar en este tema, no nos resistimos a mostrar nuestra opinión contraria a esta interpretación, que nos parece poco consistente y sin un fundamento claro en la normativa vigente, tanto tributaria como contable. El Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007, no contiene ninguna definición del principio de correlación, que ciertamente menciona en el Marco Conceptual del Plan, pero como criterio de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales. La norma 5ª del Marco Conceptual, que regula los “(c)riterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales” establece en su núm. 4, en cuanto a los gastos, que “(e)l reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto. Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.” Es decir, se trata de un principio de inscripción contable, que admite excepciones, pues no se aplica siempre y de forma general, sino en aquellos supuestos en los que resulta necesario el reconocimiento simultáneo o combinado de ingresos y gastos, ya que unos y otros surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones o hechos. O, dicho de otra forma, la correlación no se establece necesariamente entre gasto e ingreso. El gasto puede correlacionarse perfectamente con una disminución de activo o incremento de un pasivo. Así, por ejemplo, los

inversión de la prueba de la correlación del gasto con los ingresos, que se desplaza siempre hacia el contribuyente, también con el aval de la jurisprudencia, que suele asimilar deducciones de gastos en IRPF e Impuesto sobre Sociedades con “beneficios fiscales”, cuando realmente no lo son, por las mismas razones que antes hemos apuntado⁶²³.

diversos componentes de gasto que constituyen el coste de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de las ventas en la cuenta de pérdidas y ganancias. Otro ejemplo lo encontramos en la Norma de Registro y Valoración 18ª del PGC, relativa al reconocimiento de ingresos por subvenciones. Pero si, por ejemplo, una empresa de servicios contrata un asesoramiento externo sobre impacto de sus campañas publicitarias, y paga la factura al contado, dicho gasto se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su devengo, teniendo como contrapartida una disminución de un activo, el saldo de su cuenta bancaria. No procede correlacionarlo con ningún ingreso, porque no hay asociación directa con ninguno. En suma, el principio de correlación juega en la normativa contable como un criterio de imputación temporal, que se aplica en determinadas ocasiones, no en todas, conforme a las normas establecidas por el PGC. Por tanto, a nuestro juicio, el principio no debe condicionar, al menos de la manera en que es interpretado por la Administración, asumido por el citado autor, la deducibilidad de los gastos. Y mucho menos, que legitimar que sólo resulten deducibles por aplicación de este principio, los gastos necesarios para la obtención de los ingresos. Véase AA VV, *Memento contable, 2012*, Francis Lefebvre, Madrid, 2011, pp. 115 y 798-799.

⁶²³ Son muy numerosas las resoluciones judiciales que podrían citarse en este sentido. Así por ejemplo en una sentencia del TSJ Andalucía de 23 de octubre de 2018, con cita de otras de la misma Sala, podemos leer: “Además, esta Sala y Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el sujeto pasivo la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 (RJ 2007, 5545) al proclamar: “...con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) [actual art. 105.1 de la Ley de 2003] cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales,..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales. En el campo en que nos movemos la jurisprudencia ha acuñado una doctrina conforme a la que para considerar unos gastos fiscalmente deducibles es necesario que por quien invoca esa deducción se observe las siguientes pautas: a) que estén vinculados a la actividad económica desarrollada, b) que se encuentren debidamente justificados, c) que se hallen registrados en los libros del contribuyente y, como corolario, d) que se acredite que tienen relación directa con la actividad profesional y que son necesarios para desarrollarla.” TSJ Andalucía, Sede Granada, Sec. 2, Sentencia de 23 de octubre de 2018, Rec. 958/2015, Roj: STSJ AND 12865/2018 - ECLI: ES:TSJAND:2018:12865, FJ 4.

El rendimiento neto de las actividades económicas que constituye la medida del hecho imponible que se grava en el IRPF, al igual que el resultado contable corregido por la norma fiscal que constituye la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, está integrado por una suma algebraica de ingresos y gastos. Como ya se ha apuntado en una nota al pie anterior, el Marco Conceptual del PGC, regula en la norma 5ª del Marco Conceptual, los “(c)riterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales”. Según el apartado 3 de esta norma, cuando nos encontramos en presencia de un ingreso, éste es consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad, y, por tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto, según el principio de correlación correctamente entendido⁶²⁴. Sin embargo, a tenor del apartado 4 de la misma norma, cuando nos enfrentamos al reconocimiento de un gasto, éste es consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo, o el incremento, de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto. La propia normativa contable vigente reconoce, pues, que un gasto contabilizado supone un sacrificio para la empresa o el profesional, que ve así disminuidos sus recursos. Desde este punto de vista, el gasto no es equiparable a un beneficio fiscal, pues supone un consumo de recursos de la empresa, que se recoge contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, que se ha producido en su proceso de producción, y que se integra en la cuenta de pérdidas y ganancias para que esta revele el resultado de la actividad económica, que es la magnitud que, una vez corregida por la normativa fiscal, muestra la medición efectiva, exacta, singular y obligatoria

⁶²⁴ Véase nota 618.

del hecho imponible⁶²⁵. Como dijimos en lugar precedente, entendemos que le es exigible a la Administración, aún en presencia de un supuesto déficit de prueba por parte del contribuyente, una razonable dosis de prueba para rechazar los gastos, que implique realizar todas las actuaciones necesarias para el esclarecimiento de los hechos, de la verdad material, que ponga de manifiesto la verdadera medida del hecho imponible. La constancia de este esfuerzo probatorio en el expediente es lo que, en nuestra opinión, debiera examinarse en primer lugar por los tribunales, sin necesidad de entrar en consideraciones subjetivas sobre la necesidad, conveniencia, utilidad o el carácter aconsejable del gasto⁶²⁶.

Compartimos, además, la opinión de TORREGROSA CARNÉ de que la vigente LIS pretende, en suma, modernizar la normativa fiscal aproximándola a la realidad económica de la empresa, lo que se manifiesta, entre otras medidas, en el abandono del concepto de gasto necesario, que tantas polémicas ha suscitado y, como hemos visto, sigue suscitando, poniendo de manifiesto la voluntad del legislador de arrumbar rigideces arcaicas. Esto debiera haber traído como consecuencia que la Administración no pueda cuestionar la deducibilidad de ciertos gastos por no ser necesarios según su criterio y, por tanto, no pueda entrar a juzgar la mayor o menor bondad de una gestión empresarial concreta. La conclusión a que llega la autora es clara y coincidente con nuestro planteamiento: un gasto contabilizado y debidamente justificado

⁶²⁵ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y...”, *op. cit.*, p. 151.

⁶²⁶ Quizás así, al menos, se evitarían pronunciamientos un tanto surrealistas, como el que se contiene en una sentencia del TSJ de Andalucía, que, en relación con los gastos de la actividad de un abogado, que, como es público y notorio, viene obligado a relacionarse electrónicamente al menos con la Administración de Justicia a través de Lexnet, se confirma el rechazo de un gasto por compra de un dispositivo electrónico de lectura con el siguiente razonamiento: “(c)on relación a los derivados de la adquisición de un e-book,... porque, con relación al primero, no se justifica la necesidad de tener que utilizar dicho sistema de lectura, cuestión distinta a que la parte pueda entenderlo más útil o cómodo”. TSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede Málaga, Sec. 2, Sentencia de 29 de julio de 2019, Rec. 796/2017, Roj: STSJ AND 9710/2019 - ECLI: ES:TSJAND:2019:9710, FJ 3.

documentalmente -mediante factura u otro documento probatorio- únicamente podrá ser rechazado cuando, por su naturaleza, resulte totalmente ajeno a la actividad económica⁶²⁷, o bien, añadimos nosotros, esté incluido en las partidas expresamente declaradas no deducibles por la Ley (donativos, liberalidades, sanciones...), extremos estos que corresponde probar a la propia Administración y que son reconducibles al concepto liberalidad.

Decíamos al principio de este epígrafe, que la generalizada interpretación del artículo 105.1 de la LGT, llevada a cabo por la jurisprudencia y asumida por parte de la doctrina, cuyo corolario es que la norma implica que la Administración debe probar la realización del hecho imponible y el resto de elementos de cuantificación de la obligación, en suma, los hechos constitutivos y aumentadores de la obligación tributaria; mientras que el contribuyente debe probar cuantos hechos impeditivos se opongan al nacimiento de la misma o sean causantes de su extinción, o los que minoran la obligación (entendiendo por estos los supuestos de exención, de no sujeción, de extinción de la obligación, o los requisitos constitutivos de los beneficios fiscales, que pretenda invocar), era, en nuestra opinión doblemente errónea. Nos toca ahora exponer el segundo de los errores en los que, a nuestro modo de ver, incurre esta interpretación.

Como hemos expuesto en lugar precedente, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha venido interpretando hasta la actualidad y sin fisuras que el artículo 105.1 de la LGT –desde su anterior versión, el artículo 114.1 de la LGT de 1963- es una “norma aplicable al proceso judicial”, una norma procesal y “específica” para el Derecho tributario, con un contenido análogo a “las tradicionales doctrinas civilísticas”, “que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración” y que contempla en su regla tanto el

⁶²⁷ Véase TORREGROSA CARNÉ, M.D., “Posicionamiento de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades...”, *op. cit.* Disponible en BD Aranzadi Instituciones.

hecho imponible como los beneficios fiscales (deducciones, bonificaciones, exenciones)⁶²⁸.

¿Tiene algún fundamento legal esta interpretación jurisprudencial? En nuestra opinión, ninguno. Por mucho que se cite y aplique esta norma en ese sentido por los tribunales, siguiendo las pautas marcadas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no deja de ser una norma administrativa sobre la carga de la prueba, por tanto, concebida para los procedimientos de aplicación de los tributos, no para proceso judicial. Esto no es, en modo alguno, una reflexión teórica. Su trascendencia práctica es notable. Nos explicamos seguidamente.

Estas conclusiones jurisprudenciales surgen de la interpretación del artículo 114.1 de la LGT de 1963, que literalmente decía: “1. Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo...”. El actual artículo 105.1 de la LGT vigente discurre en una línea muy parecida, aunque no igual en ámbito administrativo de aplicación: “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. En la normativa de 1963, el precepto, que encabezaba la sección dedicada genéricamente a la prueba, sin alusión alguna a la carga de la prueba, contemplaba el procedimiento de gestión, en el sentido amplio en que lo concebía la anterior normativa, según ya hemos visto, y el procedimiento de resolución de reclamaciones. La norma actual, titulada como “Carga de la prueba”, va destinada a los procedimientos de aplicación de los tributos, que como sabemos abarcan los procedimientos de gestión tributaria, inspección y recaudación, y no contempla los procedimientos de revisión, que no

⁶²⁸ Además de la jurisprudencia citada en el apartado 4.1 de este trabajo, que respalda esta interpretación del artículo 105.1 de la LGT, véase, para un completo resumen con abundante cita de jurisprudencia, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 12 de julio de 2012, Rec. 1356/2009, Roj: STS 5293/2012 - ECLI: ES:TS:2012:5293, FJ 4.

son procedimientos de aplicación de los tributos. En los procedimientos especiales de revisión, recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas se aplica también la norma del artículo 105.1 en virtud de la remisión al mismo efectuada por el artículo 214.1 de la LGT. No obstante, el párrafo 2 de este último precepto establece que lo anterior se aplicará teniendo en consideración las especialidades reguladas en el capítulo IV del título V de la LGT, que regula la revisión en vía administrativa; y, efectivamente, la LGT contiene normas relativas a la prueba, o que pueden afectar a la prueba en las reclamaciones económico-administrativas, en el artículo 236, apartados 3 (posibilidad de solicitar informes de oficio), apartado 4 (práctica de pruebas), apartado 5 (posibilidad de no practicar prueba) y en el artículo 237, apartado 2 (posibilidad de resolver sobre cuestiones no planteadas).

El marco de actuación del artículo 105.1 de la LGT queda, pues, perfectamente delimitado por la propia LGT, como también lo estaba el del artículo 114.1 en la LGT de 1963. Es una norma administrativa que disciplina la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos y en la vía de revisión con las especialidades previstas para las reclamaciones económico-administrativas. No vemos otra interpretación posible, que sea acorde a la normativa vigente. Son varias las razones para ello. Se habla en la LGT siempre de “procedimientos”, no de proceso judicial, no encontramos ninguna norma en la que apoyar la interpretación jurisprudencial, según la cual, en definitiva, el antiguo artículo 114.1 de la LGT de 1963 y el artículo 105.1 de la LGT vigente desplazarían en los procedimientos judiciales tributarios a las reglas del artículo 217 de la LEC⁶²⁹. No es, por tanto, una norma procesal, ni es una concreción de la “regla de juicio” para los procesos judiciales tributarios. Su proyección no puede ir más allá de los procedimientos administrativos-tributarios⁶³⁰ para los

⁶²⁹ En este mismo sentido, PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 318.

⁶³⁰ *Ibíd.*

que ha sido concebida y en cuyas normas comunes se ubica (Capítulo II de la LGT).

Para nosotros, el artículo 105.1 de la LGT viene a contemplar la carga de la prueba en aquella dimensión subjetiva, que exponíamos páginas atrás en este trabajo, donde nos encontrábamos con su sentido lato y más usual, que concibe la carga de la prueba como el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del órgano decisor⁶³¹. Contempla, pues los hechos que el interesado ha de demostrar para el éxito de su pretensión en el procedimiento tributario. En este sentido, coincidimos también con el magistrado PÉREZ NIETO en que es una norma que se dirige única y exclusivamente al obligado tributario⁶³², en cuanto éste haga valer un supuesto que legalmente esté configurado como un derecho en el procedimiento de aplicación de los tributos, especialmente si se trata de derechos subjetivos de exención o bonificación fiscales⁶³³. El uso del pronombre “quien” en las normas administrativas normalmente hace referencia al administrado, y aquí designa al obligado tributario y sólo al obligado tributario, lo que es congruente con el uso

⁶³¹ Véanse Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2002, Rec. 5562/1998, FJ 2 y 6 de octubre de 2010, Rec. 6413/2008, FJ 4, citadas entre otras en el apartado 4.1 de esta tesis.

⁶³² PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 318.

⁶³³ Como hemos expuesto anteriormente, no consideramos necesariamente incluidas en la carga de la prueba que, aún en este sentido lato, corresponde únicamente al obligado tributario aquellas deducciones o beneficios fiscales que se encuentran íntimamente relacionados con la configuración del hecho imponible o con el principio de capacidad económica. Sin embargo, existen deducciones que, en nuestra opinión, sí participan de ese carácter de derecho subjetivo, como pueden ser las deducciones fiscales por proyectos de Investigación, Desarrollo (I+D) y/o innovación Tecnológica (iT), que son uno de los instrumentos utilizados por la Administración General del Estado para fomentar la I+D+i empresarial, vía reducción del Impuesto de Sociedades. Sus efectos económicos son equivalentes al de una subvención que no tributa. Incluso existe un supuesto en que, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, la deducción generada pero no aplicada por el límite de cuota puede ser objeto de adelanto monetario sin límite de cuota, recuperando así en efectivo parte de la deducción generada. Su aplicación requiere, especialmente en este supuesto, un esfuerzo probatorio por parte del sujeto pasivo: debe conseguirse un Informe motivado del Ministerio de Economía y Competitividad o un Acuerdo Previo de Valoración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

del término “derecho” en la norma, que se usa en sentido propio, de derecho subjetivo⁶³⁴.

El artículo 105.1 de la LGT no se dirige, pues, a la Administración, entre otras razones, por una tan evidente, que cuesta entender que no se perciba: porque la Administración, institucionalmente, no *hace valer su derecho*, sino que ejercita una potestad conforme a la Ley⁶³⁵, cosa cualitativamente distinta de un derecho subjetivo. A la Administración, en el ejercicio de su potestad de exigir la deuda tributaria, le incumbe por imperativos de oficialidad y objetividad averiguar la verdad material que ponga de manifiesto el hecho imponible del tributo de acuerdo con los principios de capacidad económica y justicia tributaria, debe averiguar todos los hechos tributariamente relevantes, favorezcan o no al sujeto pasivo, como consecuencia del deber genérico de prueba que le compete, con independencia de que la prueba le esté atribuida a ella o al obligado tributario, según antes hemos expuesto.

La “regla de juicio”, la carga de la prueba en sentido estricto, es una norma procesal propia del proceso judicial y dirigida a los jueces, que se concreta cuando un hecho trascendente para la decisión no ha quedado probado en el proceso judicial. Esta regla sólo adquiere sentido en los procesos en los que rige el principio dispositivo, pero no puede tener virtualidad en los procedimientos administrativos, como en los tributarios⁶³⁶, en los que viene obligada a investigar

⁶³⁴ PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 318

⁶³⁵ En contra, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2008, afirma en su FJ 4º que “(e)n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (*sea la Administración o los obligados tributarios*) deberá probar los hechos constitutivos del mismo.” Sólo en un sentido analógico y por razones puramente instrumentales cabe entenderlo así. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 23 de enero de 2008, Unificación de doctrina, Rec. 95/2003, Roj: STS 612/2008 - ECLI: ES:TS:2008:612. La cursiva es nuestra.

⁶³⁶ En este sentido, véase PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 318. En su opinión, el artículo 114.1 de la LGT de 1963 (y, por tanto, su equivalente, el artículo 105.1 de la LGT vigente) como “regla de juicio” sólo tiene sentido cuando los Tribunales

todos los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular.⁶³⁷ La Administración, que sirve con objetividad a los intereses generales de acuerdo con el principio de legalidad (artículos 103.1 y 9.3 de la CE), no debe estar interesada en obtener la máxima recaudación, sino la que legalmente corresponda, adoptando una posición activa en toda la labor probatoria, no sólo en aquellos hechos que “le favorecen”⁶³⁸.

Esta concepción de la carga de la prueba, que pone el énfasis en la vigencia del principio inquisitivo, desplazando la carga de la prueba en un primer momento a la Administración no es, como hemos podido ver, desconocida para nuestro Tribunal Supremo, antes al contrario, ante los dos criterios teóricos sostenidos en Derecho tributario, el alto Tribunal se ha pronunciado conscientemente por la concepción denominada clásica del *onus probandi* basada en el principio dispositivo y plasmada, en esta interpretación, en el

Económico-Administrativos, a consecuencia de su separación de los órganos de gestión e inspección, tengan que resolver las reclamaciones que se les dirijan.

⁶³⁷ Así lo ha afirmado la Sentencia de 23 de enero de 2008, Rec. 95/2003, ya citada, en su FJ 4: “tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste.” En el mismo sentido, entre otras: Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 2 de julio de 2009, Rec. 691/2003, Roj: STS 6061/2009 - ECLI: ES:TS:2009:6061, FJ 5; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 22 de octubre de 2009, Rec. 8460/2003, Roj: STS 8196/2009 - ECLI: ES:TS:2009:8196, FJ 3; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 1 de julio de 2010, Rec. 2973/2005, Roj: STS 4108/2010 - ECLI: ES:TS:2010:4108, FJ 3; y Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 12 de julio de 2012, Rec. 1356/2009, Roj: STS 5293/2012 - ECLI: ES:TS:2012:5293, FJ 4.

⁶³⁸ Véase MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Normas comunes ...” en *op. cit.*, p. 335. Por ello, el artículo 105.2 de la LGT facilita la prueba a los obligados tributarios, permitiéndoles que la practiquen por simple designación la prueba cuando se trata de elementos que obren en poder de la Administración.

artículo 105.1 de la LGT, como ha manifestado en múltiples pronunciamientos, entre las que cabe citar la Sentencia de 11 de octubre de 2004⁶³⁹.

La preferencia por la concepción clásica de la carga de la prueba se traduce, muchas veces en la práctica, en que se imponga una menor carga de la prueba a la Administración, que a veces puede llegar a ser prácticamente nula. Todas las actuaciones de comprobación en el procedimiento de gestión tributaria se documentan en requerimientos, diligencias, propuestas de liquidación y resoluciones, con práctica o no de liquidación, documentos que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 39.1 de la LPAC, se presumen válidos⁶⁴⁰. La validez

⁶³⁹ Así lo reconoce su FJ 8: “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. Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT de 1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999). Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 11 de octubre de 2008, Rec. 7938/1999, Roj: STS 6363/2004 - ECLI: ES:TS:2004:6363. Reiterada por la sentencia de la misma Sala y Sección de 8 de febrero de 2010, Rec. 4235/2006, Roj: STS 1007/2010 - ECLI: ES:TS:2010:1007, FJ 5.

⁶⁴⁰ En el caso de las diligencias, además, el artículo 107.1 de la LGT, que merecerá un comentario más extenso en el capítulo siguiente de este trabajo, tras señalar que tienen naturaleza de documentos públicos, indica que “hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”. Obviamente, sólo podrán hacer prueba de hechos directamente constatados por los actuarios, sin que cualquier hecho pueda quedar demostrado por su simple constancia en diligencia. Ello sería contrario al artículo 24.1 de la CE.

o invalidez de un acto administrativo no significa otra cosa que su conformidad o no con el ordenamiento jurídico, concretamente con la normativa de aplicación al caso; cuestión que es verificable en última instancia por los Jueces y Tribunales⁶⁴¹. La presunción de validez de estos actos administrativos, tal y como tiene reconocido la jurisprudencia⁶⁴², es una presunción *iuris tantum*, que puede, por tanto, ser destruida, pero que, hasta que no lo sea, posibilita que los actos puedan desplegar los efectos que les sean propios⁶⁴³, es decir, determina el privilegio de la autotutela declarativa de la Administración. Pero esta presunción de validez, como ha declarado la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2009, no altera las reglas de la carga de la prueba, no significa una inversión de la carga de la prueba, sólo impone al demandante la carga de impugnar judicialmente el acto administrativo, de modo que en el proceso judicial cada parte deberá probar conforme a las reglas del artículo 217 de la LEC, como en cualquier proceso⁶⁴⁴. Tampoco supone otorgar presunción de certeza a los hechos que en las resoluciones de la Administración se declaren probados⁶⁴⁵.

Pese a todo ello, como apuntábamos en el párrafo anterior, existe una marcada tendencia en los procedimientos judiciales tributarios a cuestionar poco o nada la prueba desplegada por la Administración, que obra o no en el expediente administrativo, donde muchas veces lo que encontramos es una labor de calificación, rechazando por ejemplo gastos, aun justificados y contabilizados, por supuesta falta de correlación, o incluso de necesidad, con fórmulas estereotipadas, sin aportar prueba alguna de esa supuesta falta de

⁶⁴¹ PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Administrativo*, 10ª Ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, p. 747.

⁶⁴² En múltiples sentencias, véase por todas Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 31 de octubre de 2011, Rec. 3630/2009, Roj: STS 6906/2011 - ECLI: ES:TS:2011:6906, FJ 4.

⁶⁴³ *Ibídem*, p. 507.

⁶⁴⁴ PÉREZ NIETO, R., "La carga de la prueba en los procedimientos...", *op. cit.*, p. 315.

⁶⁴⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 5, Sentencia de 12 de febrero de 2009, Rec. 9511/2004, Roj: STS 704/2009 - ECLI: ES:TS:2009:704, FJ 4.

relación con la actividad o de su innecesariedad. Y sin embargo, los tribunales utilizan el artículo 105.1 de la LGT, cuando la Administración niega credibilidad a una declaración, no para trasladar la carga de la prueba a la Administración, ante la prueba aportada por el contribuyente, ni para constatar la ausencia en el expediente de aquella prueba genérica, que sin duda le compete, sino para ratificar la privación al interesado de una deducción, de un gasto deducible, de cualquier beneficio fiscal, cuando no ha acreditado lo bastante, a juicio de la Administración, su realidad, su adecuación al principio “sacrosanto” de correlación, su necesidad, su exactitud, o su vigencia, según los casos⁶⁴⁶.

Por todo ello, *de lege ferenda*, creemos necesario que se dé entrada en la LGT a la posición doctrinal descartada por la jurisprudencia, aquella que propugna que el principio inquisitivo implica que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario.

⁶⁴⁶ No nos resistimos a transcribir lo oído hace unos años a un magistrado del TSJ de Andalucía, cuya preparación y capacidad tenemos por otra parte en la mayor estima, pero que es altamente significativa de cómo se aborda esta cuestión en la práctica de los TSJ: “Pues bien, esto [se refería a las reglas de la carga de la prueba] tiene su importancia en Derecho tributario y en el procedimiento tributario, puesto que todas las actuaciones de comprobación se documentan en actas o diligencias, que tienen una presunción de certeza. Existen también presunciones y ficciones... y esto coloca, digamos, al obligado tributario en una “situación de desventaja”. Por eso, (...) en el ámbito del derecho tributario los principios de distribución de la carga de la prueba (...) van a concluir en que se va a exigir al mismo un mínimo de actividad material de prueba, que desvirtúe esa presunción de certeza, que ofrece una determinada diligencia o acta levantada por la Inspección tributaria.”

4.7 Otros principios que condicionan la actividad probatoria en el procedimiento de gestión tributaria

4.7.1 El principio de igualdad de armas

Según ROMERO PLAZA, este principio “sólo rige en el proceso contencioso-administrativo, pero no en la vía administrativa, donde la Administración de alguna manera es juez y parte.” En opinión del autor, es en el proceso contencioso-administrativo donde el principio “puede enarbolarse por el obligado tributario recurrente en un procedimiento cuando se considere que se ha otorgado a la Administración demandada un privilegio procesal que no procede”⁶⁴⁷.

No pensamos que éste sea el único enfoque que deba darse al principio de igualdad de armas, y, por tanto, no estamos de acuerdo con la opinión del citado autor de que el principio deba reservarse para el proceso contencioso-administrativo.

El principio de igualdad de armas encuentra su fundamento en la Declaración Universal de los Derechos Humanos⁶⁴⁸ y demás Acuerdos Internacionales en esta materia, así como en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos e, interpretado en base a los mismos, se integra en el artículo 24 de la CE. Así lo tiene declarado el Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 125/1995, sin dejar lugar a dudas, declara que “(l)a necesidad de que ambas partes concurren al proceso en régimen de igualdad, con igualdad

⁶⁴⁷ ROMERO PLAZA, C., “Prueba y...”, *op. cit.* p. 107.

⁶⁴⁸ Artículo 10. “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.”

de armas y medios procesales y con posibilidad de contradicción, constituye una garantía que integra el propio art. 24 C.E., en cuanto que, interpretado a la luz del art. 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, del art. 14 del Pacto de Nueva York, del art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y del propio art. 14 C.E., reconoce el derecho a un proceso informado por el principio de igualdad entre las partes (SSTC 4/1982, 114/1989, 180/1991, entre otras)”⁶⁴⁹.

El principio de igualdad de armas, en nuestra opinión, debe tener proyección en el procedimiento de gestión tributaria, pues integrado, como reconoce el Tribunal Constitucional, en el artículo 24 de la CE, garantiza la igualdad, al menos teórica, de las partes en la alegación del Derecho y en demostración de los hechos controvertidos, para lograr un elemental equilibrio de las partes en el procedimiento concorde al principio constitucional.

Una de las principales garantías de todo procedimiento judicial es el principio de contradicción, del que, como ha declarado el Tribunal Constitucional, el principio de igualdad de armas es “lógico corolario”. De éste último, se deriva “la necesidad de que las partes cuenten con los mismos medios de ataque y defensa e idénticas posibilidades y cargas de alegación, prueba e impugnación, a efectos de evitar desequilibrios entre sus respectivas posiciones procesales, sin que sean admisibles limitaciones a dicho principio ...”⁶⁵⁰.

⁶⁴⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 125/1995, de 24 de julio, FJ 2. En el mismo sentido, además de las citadas por la anterior, la Sentencia del Tribunal Constitucional 169/2005, de 20 de junio, afirma que “a la vista de lo dispuesto en el art. 24 CE, procedía integrar tales preceptos legales de origen preconstitucional (arts. 233 y 234 LECrim) con las garantías que impone el artículo constitucional citado, que incluye la contradicción e igualdad de armas entre las partes” (FJ 3).

⁶⁵⁰ Tribunal Constitucional, Sentencia 48/2008, de 11 de marzo, FJ 3.

En el procedimiento tributario, de acuerdo con el principio de contradicción, consagrado por el artículo 75.4 de la LPAC⁶⁵¹ para la instrucción de todo procedimiento, el contribuyente deberá tener la opción y la posibilidad de contestar y poner de relieve tantos datos como considere necesarios, y este principio conlleva necesariamente la igualdad de armas durante el procedimiento⁶⁵². Por eso, también suele identificarse con el principio de igualdad de armas la regla de que cada parte debe probar los supuestos fácticos, que invoca a su favor⁶⁵³.

Al principio de igualdad de armas se pliegan, en nuestra opinión, los derechos del obligado tributario señalados por el artículo 34.1 de la LGT en los apartados e) derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, h) derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración, l) derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución, m) derecho a ser oído en el trámite de audiencia y r) derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario.

En sentido también favorable a la vigencia del principio en el procedimiento administrativo, CAYÓN GALIARDO, con base en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ha afirmado que “el hecho de que la Administración

⁶⁵¹ Artículo 75.4 LPAC: “En cualquier caso, el órgano instructor adoptará las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento.”

⁶⁵² GARCIA CARACUEL, M., “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *Revista Derecho & Sociedad* núm. 33, Asociación civil, Pontificia Universidad Católica de Perú, p. 121.

⁶⁵³ GARCIA NOVOA, C., “Cuando el diablo no...”, *op. cit.* Disponible online.

sea una de las partes en el proceso contencioso -y, diríamos, en los procedimientos administrativos previos- no debe desequilibrar la posición de igualdad procesal”⁶⁵⁴, incluso en la fase probatoria, así lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional en un caso en el que se denunciaba por el demandante en amparo la conculcación de su derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso público con todas las garantías (art. 24 C.E.), que se habría producido por una “discriminación palmaria en el principio de igualdad de partes, con preeminencia sin duda de la ostentada por la demandada en su condición de Administración pública”, que habría consistido en la negación a acreditar determinadas cotizaciones por parte de la Administración, invocando dificultades, reales o aparentes, para localizar los datos correspondientes. El Tribunal Constitucional otorgó el amparo en los siguientes términos:

“Tales obstáculos y dificultades, debidos sólo a deficiencias en el funcionamiento del propio I.N.S.S., no pueden repercutir en perjuicio del solicitante de amparo porque a nadie es lícito beneficiarse de la propia torpeza (...) Este Tribunal en efecto, ha declarado reiteradamente que en el contexto del art. 24.1 la indefensión es una noción material que se caracteriza por suponer una privación o minoración sustancial del derecho de defensa, un menoscabo sensible de los principios de contradicción y de igualdad de las partes que impide o dificulta gravemente a una de ellas la posibilidad de alegar y acreditar en el proceso su propio derecho o de replicar dialécticamente la posición contraria en igualdad de condiciones con las demás partes procesales (...) Desde esta perspectiva, (...) se ha subrayado la vigencia, incluso en la fase probatoria, del principio de igualdad de armas que garantiza la igualdad efectiva de las posibilidades y cargas de las partes en la alegación y demostración de los hechos

⁶⁵⁴ CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 97, AEDAF, abril-junio de 2012, p. 15.

controvertidos para lograr la plenitud del resultado probatorio (STC 227/1991).”⁶⁵⁵

En esta misma línea, en materia probatoria, el Tribunal Constitucional también ha interpretado que el principio de igualdad de armas también se vulneraría cuando una de las partes oculta una prueba que sólo puede aportar, porque sólo a ella le es accesible:

“... ante dicha situación, en la que las fuentes de prueba se encuentran en poder de una de las partes, la obligación constitucional de colaboración con los Jueces y Tribunales en el curso del proceso (art. 118 de la Constitución) determina como lógica consecuencia que, en materia probatoria, la parte emisora del informe esté especialmente obligada a aportar al proceso con fidelidad, exactitud y exhaustividad la totalidad de los datos requeridos, a fin de que el órgano judicial pueda descubrir la verdad, pues en otro caso se vulneraría el principio de igualdad de armas en la administración o ejecución de la prueba, ya que sería suficiente un informe omisivo o evasivo para que el Juez no pudiera fijar la totalidad de los hechos probados en la Sentencia.”⁶⁵⁶

Trasladando esta doctrina al procedimiento de gestión tributaria, puede afirmarse que ni la Administración, ni el obligado tributario, pueden denegar la incorporación de prueba en el expediente, que únicamente ellos puedan aportar, porque no les convenga, pues se vulneraría el principio de igualdad de armas en la administración o ejecución de la prueba⁶⁵⁷.

⁶⁵⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 116/1995, de 17 de julio, FFJJ 1 y 3.

⁶⁵⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1991, de 28 de noviembre. FJ 5.

⁶⁵⁷ En este mismo sentido, SÁNCHEZ PEDROCHE ha denunciado la vulneración del principio de igualdad de armas en la ejecución de la prueba en aquellos supuestos en los que la “puntualmente la Administración, con ocasión de sus actuaciones inquisitivas (comprobaciones limitadas, inspecciones, etc.), se reserve información o material valioso a efectos probatorios, interesándole

Una práctica de la Administración, que se da con mayor frecuencia de la deseable en los procedimientos de gestión tributaria, especialmente en los de comprobación limitada y verificación de datos, y que, en nuestra opinión, es contraria al principio de igualdad de armas, consiste en confundir motivación con prueba, o peor aún, sustituir toda actividad probatoria, que competiría a la Administración, por la simple motivación de la resolución, que pone fin al procedimiento y que practica la liquidación.

Cierto es que la motivación del acto administrativo es esencial en todo tipo de procedimientos y que en los tributarios está íntimamente conectada con la prueba practicada en el mismo, pues, como podemos leer en una interesante Sentencia del TSJ de La Rioja de 9 de julio de 1996, que viene a corroborar nuestra tesis, el principio de contradicción más elemental obliga junto a la necesidad de ser oído, a que la parte ha de conocer todos los materiales de hecho y de Derecho que puedan influir en la resolución, pues el secretísimo de una alegación de parte conduce indefectiblemente a la indefensión. La motivación no se reduce únicamente a la necesidad de asegurar las posibilidades de defensa del contribuyente ante órganos jurisdiccionales, pues como bien señala esta resolución “cobra su razón de ser también de las exigencias de regularidad en la aplicación del tributo y las propias de agilidad del sistema.”⁶⁵⁸

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)”. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “A vueltas con los problemas...”, *op. cit.*, p. 53.

⁶⁵⁸ TSJ de La Rioja, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 9 de julio de 1996, Rec. 266/1995, Roj: STSJ LR 1/1996 - ECLI: ES:TSJLR:1996:1, FJ 3, que en este sentido cita al “Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de septiembre de 1988, la cual considera que la motivación es una exigencia constitucional que viene impuesta no sólo por el artículo 24.2 sino también por los artículos 9 (principio de legalidad, en general) y 103 (principio de legalidad de la actuación administrativa).”

Efectivamente, el principio de contradicción y, su consecuencia lógica, el principio de igualdad de armas determinan la obligación de la Administración tributaria de no sólo probar los presupuestos de su actuación antes de resolver, sino de dejar debidamente constancia de ello mediante una adecuada y suficiente motivación. Y si bien, como también advierte la sentencia del TSJ riojano, en su Fundamento jurídico tercero, la obligación de motivación y la carga de la prueba son temas distintos en derecho procesal -pues la motivación describe una serie de argumentaciones, mientras que la prueba las demuestra, confirmándolas en cuanto que sea necesario, con una evidencia fáctica-, en el campo tributario son cuestiones inescindibles.

Ciertamente, a nuestro juicio, esta resolución judicial puso el dedo en la llaga del problema. El error de identificar ambos conceptos conduce a igualar la descripción de la pretensión (motivación) con su demostración, lo que infringe profundamente la igualdad de armas. Además, el Tribunal da incluso un paso más en defensa de la igualdad de armas: no cabe cualquier tipo de motivación pues, como acertadamente indica la precitada sentencia, “una motivación puramente abstracta, no respaldada por elementos de prueba, no puede justificar la pretensión de la Administración Tributaria.”⁶⁵⁹

Todo lo que llevamos expuesto, nos permite afirmar que el principio de igualdad de armas rige sin dudas en los procedimientos de gestión, pero aún pueden darse más razones, como haremos seguidamente.

Conviene recordar que los procedimientos de gestión son la antesala de los procedimientos de revisión, donde entendemos que no cabe postular su inaplicación, pues el derecho a la contradicción es consustancial a los mismos,

⁶⁵⁹ *Ibíd*em, FJ 3.

so pena de que el derecho de defensa consagrado en el artículo 24.1 de la CE quede muy maltrecho.

Además, constatamos que existen otras claras manifestaciones del principio de igualdad de armas en la propia LGT. Y así, precisamente porque existe el derecho a la contradicción, el valor de las diligencias (artículo 107 de la LGT) y de las actas de la Inspección (artículo 144 de LGT) no es absoluto, pues el obligado siempre puede aportar prueba en contra de lo supuestamente constatado o consignado por los actuarios. En virtud de este principio, también, cabe postular la aportación de pruebas en el procedimiento revisor, aún no aportadas en el previo procedimiento de comprobación efectuado por los órganos de Gestión tributaria o Inspección, pues, a nuestro modo de ver, la esgrima probatoria que se produce en estos, incluso aprovechando correctamente los trámites de alegaciones para la aportación de la contraprueba oportuna, pueden llevar a resultados sorprendidos en el juicio de suficiencia que se contenga en la motivación de la resolución, haciendo necesaria la aportación de nuevas pruebas adicionales en la vía de revisión.

En suma, por todo lo expuesto, a nosotros no nos caben dudas de la vigencia del principio de igualdad de armas en los procedimientos de aplicación de los tributos. Lo que sí es cierto es que, como ha apuntado GARCIA NOVOA, “este principio no puede traducirse solamente en una consagración formal de una razonable distribución de la carga de la prueba, sino en una real igualdad de las partes en el acceso, aceptación y valoración de la prueba⁶⁶⁰.” En opinión del autor, que compartimos, esto no es precisamente lo que está ocurriendo en la actualidad respecto a la prueba en materia tributaria y pone diversos ejemplos, algunos de los cuales ya hemos apuntado, y otros serán objeto de comentario más adelante. Por un lado, se impone la prueba al contribuyente en supuestos

⁶⁶⁰ GARCIA NOVOA, C., “Cuando el diablo no...”, *op. cit.* Disponible online.

en que la dificultad de acreditar ciertos datos fácticos es enorme, sin que existan patrones objetivos y preestablecidos, lo que deja la admisión de los medios de prueba –nosotros diríamos que más bien, su valoración y medida- al libre criterio de la Agencia Tributaria⁶⁶¹.

Por otro lado, constata GARCIA NOVOA asimismo una circunstancia contraria a la igualdad de armas que no sólo es que compartamos, es que la ratificamos tras varias décadas de ejercicio de la asesoría fiscal. La posición procedimental del contribuyente se ve también “amenazada” cuando la Administración le aplica *de facto* una regla de prueba tasada, requiriendo que ciertas cuestiones se demuestren de una determinada manera, a pesar de que los hechos controvertidos pueden adverbarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, y de que debe haber una valoración conjunta y razonada de todas las pruebas⁶⁶², pues así ciertamente se desprende del artículo 106.1 de la LGT.

Para terminar este apartado, nos vamos a ocupar de un tema no menor que puede poner en entredicho el juego en los procedimientos tributarios del

⁶⁶¹ “Cuestiones como la relación de gastos con la actividad económica, la afectación de un bien o el grado de utilización del mismo en una actividad empresarial, la condición de habitual de la vivienda, la realidad de los trabajos prestados en el exterior o los desplazamientos cubiertos por dietas de locomoción o manutención son circunstancias cuya prueba se está convirtiendo en extremadamente difícil, cuando no imposible. Las preguntas que surgen ante la cerrazón de la Agencia Tributaria son múltiples: ¿cómo justifica un profesional la utilización del vehículo en actividades relacionadas con su actividad? ¿cómo prueba un empresario que las comidas en un restaurante han sido con un cliente? ¿cómo acredita el trabajador la vinculación de un desplazamiento o estancia con su actividad?” *Ibíd.*

⁶⁶² “Y no es cuestión de pensar solamente en el caso de la factura, que el artículo 106, 4º de la Ley Tributaria califica, respecto de empresarios y profesionales, como prueba prioritaria (prioritario no es exclusivo). Sino también en la exigencia de CMR para probar el transporte y la llegada de mercancías a destino en la exención de entregas intracomunitarias (incluso cuando el vendedor no ha efectuado el transporte por su cuenta) o la prueba de un contrato de refacturación de costes para probar que el trabajo se ha realizado para una entidad extranjera en la exención por trabajos en el extranjero en el IRPF.” *Ibíd.* Ciertamente, los ejemplos no pueden ser más atinados. Sobre el valor probatorio de las facturas tendremos ocasión más adelante de pronunciarnos.

principio de igualdad de armas. Se ha denunciado infracción del principio de igualdad de armas en relación con la situación desventajosa en la que se encuentran los contribuyentes frente a la Administración, provocada por la falta de transparencia que supone la falta de publicación de la totalidad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos⁶⁶³.

El hecho de la falta de publicación de estas resoluciones no admite discusión, como veremos seguidamente.

Existen dos bases de datos de doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos: la Base de datos Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA), que comprende criterios y resoluciones TEAC desde 01/01/2009, y la antigua Base de datos DOCTRINA, que comprende 6.471 criterios y resoluciones entre 1998 y 2013⁶⁶⁴.

Hasta el 1 de enero de 2018, las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales no se publicaban en ningún sitio oficial, permaneciendo ocultas y, por tanto, desconocidas para los ciudadanos. Desde esa fecha se vienen publicando en una ínfima proporción respecto al total de resoluciones dictadas en la Base de datos DYCTEA. En 2018, por ejemplo, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales dictaron un total de 207.698 resoluciones, mientras que en la Base de datos DYCTEA sólo se han publicado 225 criterios, que equivalen aún a menos resoluciones, porque algunas resoluciones contienen más de un criterio publicado. Esto nos lleva a poder afirmar que en 2018, último año del que

⁶⁶³ MIGUÉLEZ FREIRE, A., "La opacidad de las resoluciones de los TEA y sus consecuencias", *Documentos-Secciones*, Sección Derechos y Garantías, 18 de diciembre de 2017, AEDAF. Disponible online en www.aedaf.es.

⁶⁶⁴ Accesibles respectivamente en <https://serviciotelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/> y https://serviciotelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DoctrinaHistoricaTEAC/consultas_doctrina.asp

disponemos de datos oficiales cuando redactamos este capítulo, se ha publicado menos del 0,10 % de las resoluciones dictadas por estos tribunales⁶⁶⁵.

El TEAC, cuyos criterios, hay que recordar, tienen carácter vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía (artículos 229.1.d, 239.8, y 242 de la LGT), venía publicando desde 2.013 algunos de sus criterios, pero realmente muy pocas resoluciones se han publicado hasta la fecha. Con los datos oficiales de 2018, resulta que se han dictado un total de 8.441 resoluciones y sólo se han publicado 210 criterios, por lo que, realmente, menos de un 2,48 % de sus resoluciones fueron publicadas en dicho ejercicio⁶⁶⁶.

Aunque se pueda corregir esta estadística, porque algunas reclamaciones no se refieren a materia tributaria y porque algunas del total que aparecen como “resueltas” corresponden a desistimientos, archivo de actuaciones, incompetencias y otras terminaciones del procedimiento, la ratio de resoluciones publicadas en materia tributaria es escandalosamente baja. Por sólo poner un ejemplo, los datos del TEAR de Andalucía arrojan un porcentaje de resoluciones publicadas correspondientes a 2018 menor al 0,05 %⁶⁶⁷.

Sin embargo, la Administración Tributaria conoce la totalidad de los fallos de los TEA en los tributos que gestiona, pues finalizada cada reclamación se le remite para cumplimiento la correspondiente resolución junto al expediente

⁶⁶⁵ TEAC, *Memoria 2018 de los Tribunales Económico-Administrativos*, Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones, 2019, p. 16. Recurso en línea, Pdf. Disponible en:

https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEMORIA_TEA-2018.pdf

⁶⁶⁶ TEAC, “Memoria 2018...”, *op. cit.* p. 16. Téngase en cuenta que, aunque estas bases de datos se ordenan por criterios, las resoluciones que los contienen sí se publican a texto completo, si bien una resolución, como hemos dicho antes, puede contener más de un criterio.

⁶⁶⁷ Se resolvieron 35.266 reclamaciones en materia tributaria, habiéndose publicado sólo 16 criterios, que en este caso corresponden a 16 reclamaciones. TEAC, “Memoria 2018...”, *cit.*, p. 55.

administrativo. Así se desprende de lo dispuesto por el artículo 239.5 de la LGT y 66 del RGRVA.

La opacidad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos para los obligados tributarios puede situarlos en desigualdad con respecto de la Administración tributaria⁶⁶⁸, lo que vulnera el principio de igualdad de armas, pues ésta conoce la interpretación administrativa, que le resulta vinculante, y que podría llevar a un comportamiento probatorio distinto por el contribuyente, de ser conocida.

Por otro lado, también se ha denunciado que la acreditada opacidad de las resoluciones puede situar al obligado tributario en indefensión con relevancia constitucional pues impide demostrar la existencia de una “*interpretación razonable de la norma*”, siendo esta circunstancia excluyente de la

⁶⁶⁸ Esta ocultación no tiene justificación alguna pues, como apunta MIGUÉLEZ FREIRE, existe “otra Base de Datos denominada “BADOCTEA”, que a finales de 2015 contaba con aproximadamente 10.000 criterios y resoluciones de TEA, como se dice en la Memoria 2015 del TEAC. Esta Base de Datos también permanece oculta y desconocida para los ciudadanos.” MIGUÉLEZ FREIRE, A., “La opacidad...”, *op. cit.*, p. 1. Efectivamente, la Memoria de 2015, tras felicitarse por aumentar en los últimos años el número de resoluciones y el aumento en dicho ejercicio del 3,41 % respecto al anterior, señala que “(e)n dicho esfuerzo, para la consecución de tal cifra de resoluciones producidas, ha tenido un papel relevante el apoyo del sistema de “gestión del conocimiento” implantado en los Tribunales y ya consolidado en 2015, denominado BADOCTEA, soportado por medios informáticos y que a partir de la colaboración de los Presidentes, Vocales y Ponentes de los Tribunales sirve para centralizar los criterios y resoluciones, permitiendo su acceso desde cualquier sede.” TEAC, *Memoria 2015 de los Tribunales Económico-Administrativos*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Centro de Publicaciones, 2016, p. 13. Recurso en línea, Pdf. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria%20TEAC%202015.pdf> En la Memoria de 2018, última publicada cuando redactamos este capítulo, se da cuenta de que el programa BADOCTEA a 31 de diciembre de 2018 contaba “con 12.500 criterios, de ellos 11.113 extraídos de las resoluciones económico- administrativas incluidas en la base, y 1.387 de sentencias y autos de los siguientes Tribunales de Justicia”, lo que contrasta con los sólo “2.428 criterios extraídos de resoluciones dictadas por el TEAC” que la misma Memoria confiesa que existen en la Base de datos DYCTEA, a la misma fecha. Véase TEAC, “Memoria 2018...”, *op. cit.*, pp. 26 y 35.

responsabilidad que impide la imposición de una sanción (artículo 179.2.d) de la LGT)⁶⁶⁹.

4.7.2 El principio de proporcionalidad

Proporcionalidad, desde un punto de vista estrictamente jurídico, significa la ponderación de los intereses encontrados que se defienden en todo procedimiento, que obliga a limitar cualquier exceso en la diligencia de los poderes públicos, respecto al cumplimiento individual de obligaciones. Es por ello, que el campo propio de la aplicación este principio fue originariamente el de las normas y actos restrictivos del Derecho de parte, que en su formulación genuina implica muchas veces la limitación del uso de potestades públicas. A partir de ahí, el principio amplió su ámbito de aplicación, revelándose en otros campos del Derecho, como puede ser la inviolabilidad del domicilio, la propiedad, la tributación, las medidas, cautelares o las sanciones⁶⁷⁰.

En nuestro derecho actual, el principio de proporcionalidad, desde una concepción sustantiva, constituye una técnica de ponderación de bienes jurídicos para resolver los conflictos entre diversos derechos o valores en conflicto con motivo de la aplicación de las normas jurídicas. En el campo tributario, el principio queda garantizado en nuestro ordenamiento interno por

⁶⁶⁹ Aunque el procedimiento sancionador no es un procedimiento de gestión tributaria y, por tanto, excede de los límites de nuestro trabajo, no hemos querido omitir esta posible vulneración del principio de igualdad de armas, pues, efectivamente, una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo puede determinar que la conducta de una persona no sea considerada como delictiva o negligente, al convertir su interpretación en “razonable”, aunque equivocada, en un caso similar. Desde luego nos parece del todo injustificado que, teniendo las herramientas y el trabajo hecho para uso interno, la Administración no haga públicas más que un número muy reducido de las resoluciones, impidiendo de paso comprobar el cumplimiento del principio de igualdad ante la Ley.

⁶⁷⁰ CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P., “Génesis, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley” en AA VV, “Comentario sistemático ...”, *op. cit.* p. 40.

medio el artículo 31.1 de la CE, en la medida en que se garantizan los principios de capacidad económica, justicia del sistema tributario, igualdad, progresividad, y prohibición de la confiscación⁶⁷¹.

Pero existe otra dimensión procedimental del principio, que es la que nos va a interesar aquí, por la cual el principio exige, como ha proclamado el TJUE, que los actos de la Administración no sobrepasen el límite de lo que es apropiado y necesario para alcanzar el objetivo investigado⁶⁷². Como tiene reiteradamente declarado el Tribunal Supremo, la Administración no puede ofrecer soluciones inequitativas, que vulneren el principio de proporcionalidad, cuando puede actuar exigiendo medidas menos restrictivas para la libertad e interés del administrado, bajo pena de nulidad del acto administrativo⁶⁷³. En suma, el principio de proporcionalidad es una manifestación del principio de intervención mínima, que

⁶⁷¹ *Ibidem*.

⁶⁷² STJUE de 17 de mayo de 1984, asunto 15/83, *Denkavit Nederland*, ECLI:EU:C:1984:183, p. 2172, apartado 4: “Le principe de proportionnalité exige que les actes des institutions communautaires ne dépassent pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire pour atteindre le but recherché.” El principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión Europea (STJUE de 12 de diciembre de 2019, asunto C-519/18, *Fővárosi Közigazgatási*, ECLI:EU:C:2019:1070, apartado 66). Para un estudio más profundo de la recepción de este principio en el Derecho Comunitario y su construcción en el seno de la dogmática alemana, de cuyas fuentes bebe la jurisprudencia europea, véase BARNÉS VÁZQUEZ, J., “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, núm. 135, septiembre-diciembre 1994, pp. 495-535.

⁶⁷³ Véase, entre otras, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 16 de junio de 1981, Ap. 45844, Roj: STS 345/1981 - ECLI: ES:TS:1981:345, Cdo. 9. Como ha expuesto BARNÉS VÁZQUEZ, “el principio de proporcionalidad está integrado por un conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil o punto de mira: el de la inutilidad, innecesariedad y desequilibrio del sacrificio”. BARNÉS VÁZQUEZ, J., “El principio de proporcionalidad: Estudio preliminar”, *Cuadernos de derecho público*, núm. 5, 1998, p. 16. Dada la complejidad y hondura dogmática que encierra este principio, que los límites de este trabajo nos impiden abordar, y, aunque modestamente BARNÉS VÁZQUEZ califique de apretada síntesis su citado artículo, nos remitimos a su lectura si se quiere profundizar en un retrato realista y una imagen “proporcionada” del principio en nuestro Derecho.

resulta aplicable tanto en la creación de normas (dimensión sustantiva del principio de proporcionalidad), como en la aplicación de las mismas (dimensión procedimental del principio de proporcionalidad)⁶⁷⁴.

En este sentido, siguiendo a ALARCÓN GARCIA, puede decirse que, por aplicación de este principio, las Administraciones tributarias deben guardar en su actuación la debida adecuación con los fines, que el ejercicio de las potestades y facultades que la Ley les confiere, lo que debe hacerse con la medida y la ponderación necesarias para no resultar lesivas para los ciudadanos, o para resultar lo menos gravosa que sea posible para los mismos⁶⁷⁵.

El principio de principio de proporcionalidad se configura en la LGT como un principio básico de la aplicación del sistema tributario consagrado en el artículo 3.2 LGT⁶⁷⁶ y, por ello, aparece *a priori* configurado como uno de los principios que tiene virtualidad en el momento de exigir el tributo a los obligados tributarios⁶⁷⁷.

En este sentido, se trata de un principio dirigido, como todos los integrados en el citado precepto, a las Administraciones públicas, de obligado cumplimiento para ellas, pues a ellas compete la tarea de aplicar y exigir los tributos, si bien entendemos que, pese a su ubicación artículo 3.2. de la LGT⁶⁷⁸, y aunque,

⁶⁷⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P., "Génesis, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley" en AA VV, "Comentario sistemático ...", *op. cit.*, pp. 40-41.

⁶⁷⁵ ALARCÓN GARCÍA, G., "Comentario a los artículos 3 a 4 de la LGT", en AA VV, "Ley General Tributaria. Antecedentes y ...", *op. cit.*, p. 52.

⁶⁷⁶ Artículo 3.2 LGT: "2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios."

⁶⁷⁷ RIBES KONINCKX, J.C., "Disposiciones generales del Ordenamiento tributario", en AA VV, "Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y ...", *op. cit.* p. 31.

⁶⁷⁸ El principio de proporcionalidad se recogía en el Proyecto de Ley en el artículo 97.2, dentro de las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios" (Capítulo II del Título III,

conforme al artículo 83.1 de la LGT, la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, pero no las de resolución de reclamaciones económico-administrativas, conforme al número 2 del precepto, nos encontramos ante un principio general del Derecho “que irradia sobre toda la actuación administrativa”⁶⁷⁹ pues, como ha expuesto con meridiana claridad el Tribunal Constitucional, está profundamente enraizado en los valores de justicia, igualdad e interdicción de la arbitrariedad:

“exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible. Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución”⁶⁸⁰.

Siendo, como hemos dicho, un principio de obligado cumplimiento para la Administración tributaria, en el articulado de la Ley se contiene otra norma que nos va a interesar especialmente por cuanto hace a la aplicación del principio en fase probatoria, y que viene a suponer el reverso de la moneda concretado en el

dedicado a “La aplicación de los tributos”). Fruto de la enmienda núm. 230 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, se trasladó al apartado 2 del artículo 3, donde actualmente se ubica. Con ello, se desoyeron las voces, como la de CALVO ORTEGA, que clamaban por su ubicación en el Capítulo II del Título I de la Ley: “la nueva Ley General debe recoger esta exigencia de proporcionalidad en el capítulo correspondiente a la aplicación de las normas que es su ubicación correcta”. CALVO ORTEGA, R. “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”, *Estudios Financieros* núm. 238, CEF, Madrid, 2003, p. 12.

⁶⁷⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 29 de julio de 2000, Rec. 7162/1995, Roj: STS 6346/2000 - ECLI: ES:TS:2000:6346, FJ 3. Doctrina reiterada por Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 23 de julio de 2020, Rec. 80/2018, Roj: STS 2494/2020 - ECLI: ES:TS:2020:2494, FJ 9.

⁶⁸⁰ Tribunal Constitucional, Sentencia 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7.

correspondiente derecho del obligado tributario, que se contiene en el apartado k) del artículo 34.1 de la LGT: el derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En el ámbito de la carga de la prueba, el principio de proporcionalidad supone que no cabe exigir esfuerzos probatorios desproporcionados o que conduzcan a la imposibilidad práctica de su obtención o aportación⁶⁸¹.

A nuestro juicio, es un principio que matiza la aplicación de los principios de practicabilidad y proximidad probatoria, de los que ya hemos hablado, pues los obligados tributarios plantean situaciones personales muy distintas, mientras que las normas tributarias, como todas, son generales y abstractas y se proyectan a situaciones jurídicas determinadas, en las que intervienen sujetos pasivos que pueden ser muy diversos en todos los aspectos. Como ya apuntara el profesor CALVO ORTEGA, la realidad de la aplicación de las normas tributarias “nos muestra que, frente a la igualdad de las normas, la capacidad organizativa y de recepción de información de los sujetos pasivos es muy diferente. La fiscalidad es una actividad bastante compleja principalmente en la imposición sobre los beneficios, valor añadido, actividades económicas, deberes de facturación y registro, cumplimiento de requisitos contables, etc.”⁶⁸²

En este sentido, existen situaciones en las que el principio de proporcionalidad ha sido ignorado, por no decir vulnerado, por la Administración en comprobaciones limitadas de IRPF e IVA, en las que se ha solicitado de entrada en el requerimiento inicial la aportación no sólo de los libros fiscales

⁶⁸¹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A, “A vueltas con los problemas...”, *op. cit.*, p. 52.

⁶⁸² CALVO ORTEGA, R. “La nueva Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, p. 12.

obligatorios, sino la totalidad de las facturas y justificantes de ingresos, gastos, o la totalidad de las facturas expedidas y recibidas, que a veces son cientos o miles de documentos. La cuestión se agrava cuando el obligado tributario es un sujeto de los que viene obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración conforme establece el artículo 14.2 de la LPAC, pues como se le advierte normalmente en estos requerimientos “La presentación por medios electrónicos es la única posible si, de acuerdo con la normativa vigente, se encuentra obligado a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de dichos medios”⁶⁸³. Ello puede obligar al contribuyente a un esfuerzo desmesurado con respecto al objeto de la comprobación, según los casos, incluso económico, puesto que se le intima a presentar por registro electrónico cientos o a veces miles de documentos, que muchas veces deben ser previamente digitalizados, sin que exista posibilidad alguna de presentar los originales en una visita a las dependencias de la AEAT. No todos los contribuyentes tienen el mismo nivel organizativo, tecnológico, o de simplemente de equipamiento necesario para tal digitalización masiva de documentos, por lo que los 10 días normalmente conferidos para la atención del requerimiento pueden convertirse en un auténtico calvario de trabajo en favor de la comodidad, injustificada para nosotros, de la Administración. Esta práctica, contraria al principio de proporcionalidad en la obtención de la prueba, no es generalizada, afortunadamente, pues, adoptando el órgano actuante una decisión más racional y ponderada, hemos visto también requerimientos iniciales en los que únicamente se solicitan los libros y, a la vista de ellos, en un segundo requerimiento se solicitan las facturas o justificantes de aquellas operaciones necesitadas de comprobación.

⁶⁸³ Extraído de un requerimiento de la Delegación de ANDALUCÍA-SEVILLA, Oficina de Gestión Tributaria por el concepto tributario: Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo al ejercicio 2019, periodos: 1T,2T,3T,4T, recibido en mayo de 2020.

Se trata, por tanto, de un principio que despliega toda su fuerza en situaciones dónde la Administración tributaria trata de obtener información.

No obstante todo lo expuesto, la Administración a veces ha invocado la proporcionalidad para negar gastos deducibles⁶⁸⁴. A nuestro juicio, el principio de proporcionalidad, tal y como está jurídicamente configurado en nuestro Derecho sólo puede aplicarse a la actividad de la Administración. Cuando esta invoca la proporcionalidad para rechazar un gasto o el carácter de deducibles de determinadas cuotas de IVA soportado en los gastos⁶⁸⁵, resaltando la desproporción respecto a los ingresos, lo que está realizando únicamente es la valoración de la prueba practicada en el expediente en su conjunto, el juicio de suficiencia que le compete en el procedimiento de gestión tributaria, del que ya hemos hablado en lugar precedente, por el que razona y concluye la irrealidad de un gasto por su desproporción respecto a la actividad económica desarrollada.

4.7.3 El principio de limitación de costes indirectos

Íntimamente relacionado con el principio de proporcionalidad y establecido en el mismo artículo 3.2 de la LGT, se encuentra el principio de

⁶⁸⁴ De ello se hace eco, también, SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A, “A vueltas con los problemas...”, *op. cit.*, p. 52, aunque habla de que la Administración ha invocado el “principio” de proporcionalidad, pone como ejemplo la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, RG 00/1986/2003, en la que el TEAC rechazaba el gasto que suponían dos facturas por su “gran magnitud”, huérfana de toda prueba de que realmente se hubieran prestado los servicios.

⁶⁸⁵ Como ocurrió en el caso resuelto por el TEAR de Valencia en la Resolución de 21 de noviembre de 2019, recl. 46/12777/2016, que en su FJ 7º afirma: “el hecho de que se trate de un volumen de ingresos publicitarios escasamente significativo y desproporcionado con relación a los gastos incurridos impide que pueda sostenerse que exista en la actividad desarrollada la lógica económica de obtención de beneficios que se encuentra presente en el ejercicio de cualquier actividad económica. Por el contrario, se constata que la viabilidad y la continuidad de la mercantil solo depende de las aportaciones de recursos efectuadas por su socio único con objeto de financiar su actividad”.

limitación de costes indirectos, si bien la norma se encarga de precisar su objetivo inicial, pues habla de limitar los costes indirectos “derivados del cumplimiento de obligaciones formales”. El principio, en esta norma, tiene un marcado matiz económico, pues, con buen criterio, el legislador está pensando en que el cumplimiento de las múltiples obligaciones formales que se van a establecer en el artículo 29 de la LGT, que afectan a todos, como obligados tributarios, con independencia de que sean o no deudores del tributo en cuestión, debe llevarles la menor inversión de tiempo y dinero –en gastos de asesoría, por ejemplo- posible⁶⁸⁶.

También la propia Ley de creación de la Agencia Tributaria le ordena “desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos

⁶⁸⁶ En el mismo sentido, RIBES KONINCKX, J.C., “Disposiciones generales del Ordenamiento tributario”, en AA VV, “Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y ...”, *op. cit.*, p. 35. Aunque este loable deseo del legislador al autor se le antoja “muy difícil de convertir en realidad”, dada la complejidad actual de los tributos, de sus procedimientos de aplicación y del “complejo mundo de las obligaciones formales”. Para nosotros, no es que sea difícil de conseguir en la práctica, es que se ha convertido en una utopía irrealizable, dado el ansia de la AEAT, que está en la génesis de muchas normas tributarias, de transformar necesidad de información, o simplemente comodidad de su obtención, en una obligación formal nueva. Piénsese, por ejemplo, en el modelo 100 de declaración de IRPF de 2019, y las múltiples casillas de muy difícil cumplimentación que solicitaban información sobre inmuebles arrendados, que ningún sistema de ayuda automático resuelve adecuadamente. O, peor aún, en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2019, aprobado por la Orden HAC/565/2020, de 12 de junio (BOE 26/06/2020), con sus 67 páginas, inabarcable sin la ayuda de un buen asesor fiscal. Curiosamente, si se estudiara la evolución histórica de este modelo, lo que no haremos por exceder de los límites de nuestra investigación, podría comprobarse que desde que, para la campaña de 2008, se suprimió el modelo 201, por el que las Pymes podían realizar una declaración simplificada de sólo 12 páginas, estableciendo un único modelo de declaración, éste no ha parado de crecer en cuanto a información solicitada, lo que nos lleva a la conclusión de que la AEAT hace mucho que dejó de creer en la limitación de costes indirectos para las personas jurídicas. Y no olvidemos algo muy importante: como veremos más adelante, estas complejísimas declaraciones hacen prueba, pues tienen presunción de certeza para el obligado tributario que las realizó (artículo 108.4 de la LGT).

derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.⁶⁸⁷”

En aras del cumplimiento del principio, así concebido, el catálogo de derechos de los obligados tributarios contenido en el artículo 34 de la LGT contiene dos derechos establecidos con criterios de economía, pues en la letra h) se establece el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante y en la letra k), el derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.⁶⁸⁸ También se han apuntado manifestaciones de este principio en el apartado a) del precepto citado, donde se establece el derecho del obligado tributario a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, desarrollado posteriormente en los artículos 85 a 91 de la LGT, que sin duda facilitará la actuación de los obligados tributarios, disminuyendo sus costes, pues no tendría que obtener esa información y asistencia fuera de la Administración.⁶⁸⁹

Pero el principio de limitación de costes indirectos, en nuestra opinión, tiene una mayor proyección, no limitada al ahorro en la cumplimentación de obligaciones formales, con ser esta una cuestión nada baladí, pues las obligaciones formales conllevan práctica de prueba por el obligado tributario, basta leer las presunciones que establece el artículo 108 de la LGT, que más

⁶⁸⁷ Véase artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se crea la AEAT, en cuyo ordinal 3 se encuentra la norma citada.

⁶⁸⁸ Véase ALARCÓN GARCÍA, G., “Comentario a los artículos 3 a 4 de la LGT”, en AA VV, “Ley General Tributaria. Antecedentes y ...”, *op. cit.*, p. 54.

⁶⁸⁹ RIBES KONINCKX, J.C., “Disposiciones generales del Ordenamiento tributario”, en AA VV, “Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y ...”, *op. cit.*, p. 35.

adelante se estudiarán. El número 4 del artículo 75 de la LPAC, viene a establecer que los actos instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución “que requieran la intervención de los interesados habrán de practicarse en la forma que resulte más conveniente para ellos y sea compatible, en la medida de lo posible, con sus obligaciones laborales o profesionales”⁶⁹⁰.

En consecuencia, la Administración no es completamente libre para utilizar cualquier medio de comprobación, debe usar en primer lugar el que resulte menos gravoso para el obligado tributario en cuanto a costes indirectos, por cuanto se refiere a obligaciones formales (acreditación de la contabilidad, aportación de facturas) y también de la forma que al obligado tributario le resulte más conveniente y con menor interferencia en sus obligaciones laborales y profesionales. También el requerimiento de prueba al obligado tributario debe adecuarse al principio de limitación de costes indirectos así concebido.

Por eso, como dijimos anteriormente, es contrario también al principio de limitación de costes indirectos requerir del contribuyente un esfuerzo

⁶⁹⁰ Esta norma tiene su antecedente en el artículo 85.1 de la Ley 30/1992, que tenía una redacción prácticamente igual, si bien se hablaba de forma que las actuaciones con intervención del obligado tributario se debían realizar de la forma que “resulte más cómoda” para él, mientras que la fórmula actual remite a la forma “más conveniente” para el obligado tributario, que normalmente será la más cómoda, pero no necesariamente. También es antecedente de la norma comentada el artículo 20, párrafo segundo, de la Ley 1/1998 que establecía que “(l)as actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte *menos gravosa* para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”, la cursiva es nuestra. FERNÁNDEZ JUNQUERA opinó, apoyándose en el citado artículo 85.1 de la Ley 30/1992, que decir “que la intervención del contribuyente en un procedimiento se haga de la forma que le resulte menos gravosa es similar a decir que le resulte menos molesta”, teniendo en cuenta que la ley administrativa fija la molestia “en la interferencia que le ocasione al administrado su intervención en el procedimiento” en relación con sus obligaciones de trabajo, con lo que a su juicio se guarda la coherencia de vida con la finalidad del precepto. Véase FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Los derechos del contribuyente...”, *op. cit.*, p. 135.

desproporcionado con respecto al objeto de la comprobación, que llega a ser económico, cuando, por ejemplo, se le obliga a presentar por registro electrónico cientos o a veces miles de documentos, teniendo que afrontar previamente el gasto de digitalizarlos.

También llega a ser contrario, a veces, al principio de limitación de costes indirectos, el sistema actual de cita previa para ser atendido por los funcionarios de la AEAT, que puede ser obtenida a través de Internet, mediante máquinas automáticas en las oficinas de la AEAT y por teléfono. Según los casos, reservar lugar, día y hora por este sistema para cumplir temporáneamente con los plazos administrativos de contestación de requerimientos o presentación de declaraciones, puede ser prácticamente imposible de conciliar con la actividad laboral o económica del contribuyente, dados las pocas citas disponibles, obligándole a actuar por representante y a asumir el coste indirecto de contratar a un asesor que le represente.

Capítulo 5

5 Medios y métodos de prueba en el procedimiento de gestión tributaria.

Al tratar del objeto de la prueba, apuntábamos tres preguntas que nos ayudarían a comprender las peculiaridades de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Responderemos, ahora, al hablar de los medios de prueba, a la interrogación ¿con qué se prueba?⁶⁹¹

Pero hay veces que, dada la imposibilidad de conocer unos hechos con total certeza a través de los medios de prueba que se han desplegado en el procedimiento, resulta necesario conformarse con el conocimiento de una probabilidad respecto a los mismos⁶⁹². Esto nos sitúa en el terreno de las presunciones, que no son un medio de prueba, aunque muchas veces se las llame así, incluso en la jurisprudencia, sino un método para probar, que analizaremos en este capítulo para estudiar seguidamente aquellas establecidas por la LGT de aplicación en el procedimiento de gestión tributaria.

5.1 Las fuentes y los medios de prueba en los procedimientos de gestión tributaria

A la hora de estudiar con qué se debe probar, la doctrina procesalista se ha planteado la distinción entre fuentes y medios de prueba, no siempre en términos claros⁶⁹³. MONTERO AROCA, prescindiendo de cuestiones terminológicas que, usando sus propias palabras, más confunden que aclaran, explica que, con la expresión fuente de prueba, “nos estamos refiriendo a un

⁶⁹¹ DURÁN SINDREU BUXADÉ, A., “Comprobación, prueba y...”, *op. cit.*, p. 83.

⁶⁹² PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 127.

⁶⁹³ Véase GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho procesal...”, *op. cit.*, p. 291.

concepto extrajurídico, a una realidad anterior al proceso”, mientras que “los medios de prueba aluden a conceptos jurídicos, y sólo existen en el proceso, en cuanto en él nacen y se desarrollan.” En definitiva, las fuentes de prueba son los elementos que existen en la realidad (por ejemplo, el testigo de los hechos o el documento que los refleja), y los medios de prueba son las actividades que es preciso desplegar para incorporar las fuentes al proceso (por ejemplo, iniciado el proceso, la declaración del testigo o la aportación al proceso del documento)⁶⁹⁴.

Desde otra perspectiva y por lo que se refiere a los procedimientos tributarios, podemos definir los medios de prueba como los instrumentos que permiten al órgano decisor la apreciación sensible del objeto de la prueba, que, en nuestro caso, recordemos puede traducirse por las afirmaciones o pretensiones de las partes sobre los hechos. Dicho de otro modo, son los instrumentos de que se valen las partes, también, por tanto, la Administración, para hacer posible la apreciación de dicho objeto por quien debe decidir⁶⁹⁵, que en el procedimiento de gestión es la propia Administración.

Lógicamente para que pueda existir un medio de prueba es necesario que antes exista una fuente de prueba⁶⁹⁶, ya que siempre debe existir algo previo al procedimiento⁶⁹⁷, que allí se revelará, o no⁶⁹⁸, mediante el medio de prueba

⁶⁹⁴ MONTERO AROCA, J., coaut., “Derecho jurisdiccional II...”, *op. cit.*, p. 234, por eso, añade el autor que “(l)a fuente es anterior al proceso y existe independientemente de él; el medio se forma durante el proceso y pertenece a él. La fuente es lo sustancial y material; el medio, lo adjetivo y formal.”

⁶⁹⁵ Seguimos aquí a CORTÉS DOMÍNGUEZ, ya que su definición nos parece perfectamente trasladable al procedimiento tributario, aunque el autor se refiere al proceso en el que el órgano decisor es un juez imparcial. Véase CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V., “Derecho Procesal Civil...”, *op. cit.*, p. 170.

⁶⁹⁶ Véase MONTERO AROCA, J., “La prueba ...”, *op. cit.*, pp. 84 y ss.

⁶⁹⁷ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 126.

⁶⁹⁸ Pues, como escribiera el magistrado NAVARRO SANCHÍS, “los abogados tributaristas, que los hay excelentes, no son conscientes, en toda su dimensión, de que la mayoría de los procesos se estiman o desestiman en función de la insuficiente prueba de los hechos. Nos centramos muy a menudo en la premisa menor, en la interpretación de las normas aplicables al caso y a veces

utilizado. En este sentido, se ha dicho que cualquier elemento que pueda ser utilizado en un proceso, o en un procedimiento, para convencer al órgano juzgador sobre los hechos, afirmados, o negados, puede ser considerado como un medio de prueba⁶⁹⁹. Pero nuevamente no hemos de confundir fuente con medio de prueba. El elemento que puede ser utilizado (por ejemplo, unas instalaciones que materializan una inversión, cuya realidad discute la Administración) y su obtención son ajenos al procedimiento, son una fuente de prueba. Un verdadero medio de prueba es una actividad de la parte a través de la cual se aporta esa fuente al procedimiento⁷⁰⁰ (siguiendo con el ejemplo, el acta notarial en la que se incorporan fotografías y planos de esas instalaciones al procedimiento es un medio de prueba, en este caso, documental pública).

La norma administrativa sobre la prueba, representada actualmente por el artículo 77 de la LPAC⁷⁰¹ se pronuncia por la libertad de los medios de prueba e indirectamente por la libre valoración de la misma, lo que es propio de los procedimientos en los que se busca una verdad material⁷⁰², enunciando así en su núm. 1 que: “Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.”

En consonancia, el artículo 106.1 LGT acoge estos principios y establece en su núm. 1 que, en los procedimientos tributarios, “serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil

minimizamos la importancia de esa realidad fáctica indispensable sobre la que ha de proyectarse su aplicación: los hechos.” NAVARRO SANCHÍS, J., “Reflexiones...”, *op. cit.*, disponible online.

⁶⁹⁹ Véase PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 71.

⁷⁰⁰ Véase MONTERO AROCA, J., “Derecho jurisdiccional II ...”, *op. cit.*, pp. 234-235.

⁷⁰¹ Su inmediato antecedente es el artículo 80 de la LRJAPPAC, cuya redacción era idéntica a la del actual artículo 77.1 de la LPAC hasta la coma, pues aquella norma no contenía alusión a la valoración de la prueba.

⁷⁰² PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 74.

y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”. El precepto, por tanto, se remite al Derecho común en materia de medios y valoración de la prueba, lo que es en cierto modo redundante⁷⁰³, dado que la propia LGT se refiere con carácter general al Derecho común en su artículo 7.2, si bien, a nuestro modo de ver, no resulta una norma superflua, por cuanto el propio precepto se encarga de aclarar que la remisión se produce en tanto una Ley no establezca otra cosa. Esto es, parece establecerse una reserva de Ley, entendemos que tributaria⁷⁰⁴, para establecer medios especiales de prueba en el procedimiento tributario, distintos de los señalados en el CC y en la LEC⁷⁰⁵.

No obstante la remisión contenida en el artículo 106.1 de la LGT al Código Civil, la Disposición derogatoria única de la LEC vigente procedió a derogar la mayoría de los artículos del Código Civil relativos a los medios de prueba. Así quedaron derogados los artículos 1214, 1215, 1226 y 1231 a 1253, quedando únicamente subsistentes los relativos a la prueba de documentos públicos (1216 a 1224 del CC) y los relativos a la prueba de documentos privados (artículos 1225 y 1227 a 1230 del CC). Salvo eso, pues, toda la normativa relativa a los medios de prueba admisibles en los procedimientos de aplicación de los tributos se contiene actualmente en una norma procesal, esto es, en la LEC. Examinemos, pues, cuáles son esos medios de prueba.

⁷⁰³ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 75.

⁷⁰⁴ MANTERO SÁENZ, A., “Comentario a los arts. 97 a 116”, en “Ley General ...”, *op. cit.*, p. 554.

⁷⁰⁵ Entendemos, por tanto, que normas como el artículo 2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que establece una serie de disposiciones referidas a los medios de justificación documental de determinadas operaciones financieras a efectos tributarios, no pueden entenderse como una excepción a la reserva de Ley que establece el artículo 106.1 de la LGT, sino como normas meramente didácticas, interpretativas, pero no pueden impedir la prueba por otros medios admisibles en Derecho, lo que vulneraría, entre otros, el principio de tutela judicial efectiva.

A tenor del artículo 299 LEC, los medios de prueba, *a priori*, utilizables en el procedimiento tributario son: a) interrogatorio de las partes, b) documentos públicos, c) documentos privados, d) dictamen de peritos, e) reconocimiento judicial, y f) interrogatorio de testigos. La enumeración parece no ser cerrada, tendría un carácter enunciativo y no limitativo, pues el propio artículo 299 de la LEC en sus apartados 2 y 3 se encarga de corroborarlo⁷⁰⁶. Efectivamente, el artículo 299.2 de la LEC señala que también se admiten los medios de reproducción de palabras, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, relevantes para el proceso. Con ello, está dando entrada a los que se han llamado nuevos medios de prueba⁷⁰⁷. Igualmente, el núm. 3 del precepto ordena la admisión de cualquier otro medio no expresamente previsto en los apartados anteriores de este artículo del que pueda obtenerse certeza sobre hechos relevantes⁷⁰⁸.

Sin embargo, no es esta la tesis del Tribunal Supremo reflejada en la reciente sentencia de la Sala de lo Social de 23 de julio de 2020⁷⁰⁹, en la que, partiendo de que hay que distinguir entre medios y fuentes de prueba, señala:

⁷⁰⁶ En este sentido se pronuncia PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 74.

⁷⁰⁷ MONTERO AROCA, J., “Derecho jurisdiccional II ...”, *op. cit.*, p. 235.

⁷⁰⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, de acuerdo con una concepción racional de la prueba, frente a las concepciones estrictamente legalistas (sólo es prueba aquello que la Ley admite expresamente como prueba), la regulación legal, que resulta de la remisión del artículo 106.1 de la LGT a las normas de la LEC, no agota los posibles medios de prueba de que se pueda hacer uso en el procedimiento tributario, pues la presencia de pruebas expresamente previstas por la Ley no excluye en absoluto la posibilidad de crear pruebas no previstas. Añade la autora que esta posibilidad no es expresamente regulada por ordenamiento tributario, pero se deduce de una concepción racional de la prueba, del interés por salvaguardar la plena realización del derecho de defensa de las partes y de los principios que orientan la aplicación de la Ley el actuar de la Administración. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 202. Nosotros, sin embargo, entendemos que la remisión del artículo 106.1 de la LGT, entre otros, al artículo 299 de la LEC permite perfectamente entender que no nos encontramos ante una lista tasada de pruebas en el procedimiento tributario sin mayores dificultades hermenéuticas.

⁷⁰⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Social, Sentencia de 23 de julio de 2020, REC. 239/2018, Roj: STS 2925/2020 - ECLI: ES:TS:2020:2925, FJ 4.

“Medios de prueba son los instrumentos de intermediación requeridos por el proceso para la constancia material de los datos existentes en la realidad exterior; mientras que la fuente de prueba se refiere a la fuente de información del mundo exterior que está en capacidad de ofrecer el medio de prueba. Las fuentes de prueba que se incorporan al proceso a través de los medios de prueba son ilimitadas (art. 299.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -en adelante LEC). La LEC sanciona el carácter de *númerus apertus* de las fuentes de prueba, pero los medios de prueba únicamente pueden ser los regulados en la LEC. La controversia radica en determinar si la concisa regulación de estos medios probatorios establecida en la LEC (arts. 299.2 y 382 a 384) configura unos medios de prueba autónomos, es decir, unos complejos normativos completos, o si dichas normas no constituyen medios de prueba independientes, sino que deben ponerse en relación con la prueba documental.”

El Tribunal Supremo, por tanto, cuestiona si la mención del artículo 299.2 de la LEC de, por una parte, “los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen”, cuya proposición como “medio de prueba” se contiene en el artículo 382.1 de la LEC, y por otra “los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas”, regulados en el artículo 384.1 de la LEC, está estableciendo dos medios de prueba nuevos e independientes, o más bien se está refiriendo a fuentes de prueba y no a medios, por lo que lo descrito no sería más que una modalidad de la prueba documental entendida en sentido amplio. Para el Tribunal Supremo, esta segunda hipótesis es la correcta:

“La LEC contiene preceptos favorables al concepto amplio de prueba documental: arts. 326.3, 327, 333 y 812.1.1º. A juicio de este

Tribunal, la LEC no regula dos medios de prueba nuevos sino únicamente unas fuentes de prueba. Los arts. 299.2, 382.1 y 384.1 de la LEC se limitan a enumerar diferentes instrumentos y actividades. Se trata de una regulación brevísima: la LEC se ha limitado a establecer las peculiaridades de estas fuentes de prueba porque, a diferencia de los documentos escritos, no basta con dar traslado de estas pruebas a la parte contraria, sino que normalmente es preciso proceder al visionado del vídeo, a la escucha del audio o al examen del instrumento de archivo. Pero los medios de prueba son los enumerados en el art. 299.1 de la LEC, los cuales constituyen un *numerus clausus*.”

Esta interpretación, sin duda interesante, pues permite al Tribunal Supremo atribuir el carácter de prueba documental a los correos electrónicos, como veremos más adelante, creemos que no casa completamente con el tenor literal del artículo 299.3 de la LEC, que habla claramente de medios de prueba y no de fuentes de prueba: “(c)uando por cualquier *otro medio* no expresamente previsto en los apartados anteriores de este artículo” -también por tanto del apartado 1, que es el que según el Tribunal Supremo contiene el supuesto *numerus clausus* de medios de prueba- “pudiera obtenerse certeza sobre hechos relevantes, el tribunal, a instancia de parte, lo admitirá como prueba, adoptando las medidas que en cada caso resulten necesarias.”⁷¹⁰

⁷¹⁰ En el fondo, la tesis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 no es novedosa. Parte de la llamada “teoría de la representación” desarrollada en la doctrina procesalista italiana, donde cabe destacar a CARNELUTTI, que partía de una concepción amplia del documento, que sería más que un simple escrito, abarcando otras materias que pueden servir de soporte físico a un documento y cada vez con mayor amplitud: cintas magnetofónicas, películas, fotografías, esculturas, fichas o discos de ordenador, ficheros electrónicos, etc. Esta doctrina fue completada con otra que favorecía la incorporación de estas nuevas realidades “a partir de una elaboración muy peculiar en torno a los medios probatorios, y centrado en la diferenciación entre medios y fuentes de prueba, para llegar a la feliz conclusión que si bien de la lista ofrecida en la antigua LEC de 1881, es decir, del artículo 578 de la misma, los medios constituían una lista cerrada (o “*numerus clausus*”, si se quiere), las fuentes eran, por lo contrario, ilimitadas (o “*numerus apertus*”), y de esta forma, los soportes electrónicos constituían, no un

Según MONTERO AROCA, el artículo 299 párrafo 2 de la LEC al añadir que también se admitirán los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir las palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, resulta criticable pues confunde al intérprete, al hablar de “medios de prueba” y de “medios de reproducción”, pues los primeros son una actividad procesal y los segundos una cosa física. Además, en su opinión, es manifiesto que no se ha comprendido la distinción entre fuentes de prueba y medios de prueba, pues “lo importante no es que diga que se considerarán fuentes de prueba los soportes físicos de grabaciones de imágenes o sonidos y los llamados documentos informáticos, lo que es sin duda obvio, sino que configurara un verdadero medio de prueba, es decir, una actividad, a través del cual se aportaran esas fuentes al proceso.⁷¹¹”

En nuestra doctrina procesalista, recuerda este autor, venía siendo tradicional la discusión en torno a si las enumeraciones legales de medios de prueba eran taxativas o enunciativas o, dicho de otra manera, si los medios de prueba podían considerarse *numerus clausus* o *apertus*, pero se trataba de un debate sin contenido porque, si se parte de la distinción fuente y medio de prueba, se advierte que si la fuente es algo extrajurídico, que existe independientemente del proceso, no es conveniente que las leyes pretendan realizar enumeraciones taxativas de ellas, porque el paso del tiempo las convertirá en obsoletas, por tanto, deben quedar indeterminadas. Lo que las leyes deben regular son los medios de prueba, entendidos como actividad que es preciso realizar para incorporar la fuente al proceso, y estos medios, después

medio probatorio en sí mismo, sino una fuente inagotable y única de prueba documental en el panorama procesal español.” Véase ELÍAS BATURONES, J.J., *La prueba de documentos electrónicos en los tribunales de justicia*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 25 a 27.

⁷¹¹ MONTERO AROCA, J., “Derecho Jurisdiccional II ...”, *op. cit.*, p. 235.

de la regulación legal, serán siempre *numerus clausus*, porque las únicas actividades procesales posibles son las legales, sobre todo si se tiene en cuenta que la actividad jurisdiccional está sujeta al principio de legalidad (art. 1 de la LEC)⁷¹².

Y es aquí donde se revela la importancia de la distinción entre medios y fuentes de prueba, pues la legalidad es un aspecto que se refiere a los medios, mientras que la licitud es propia de la fuente. Si el medio de prueba es una actividad sujeta al principio de legalidad, la proposición de prueba en el procedimiento también debe serlo. Por tanto, admitiendo que los únicos medios de prueba son los enumerados taxativamente por la Ley, de modo que las partes no pueden pedir al juez, ni el juez acordar, actividad probatoria no prevista por la ley, cada uno de sus medios de prueba debe proponerse y practicarse precisamente de la forma prevista por la Ley, también en el procedimiento tributario⁷¹³.

Por tanto, la enumeración de los medios de prueba en la norma procesal, aplicable por remisión en el procedimiento tributario, puede entenderse cerrada en ese sentido, cualquier fuente de prueba debe reconducirse a uno de los medios de prueba admitidos por la LEC, por la normativa tributaria y, entendemos, cualquier otra norma jurídica que lo establezca con carácter general⁷¹⁴. Las afirmaciones de la doctrina tributarista que postulan que en la LEC no se enuncian medios tasados de prueba, por lo que habrá que concluir que en los procedimientos tributarios se debe admitir cualquier medio de prueba⁷¹⁵ entendemos que deben interpretarse en ese sentido. Estamos de acuerdo con TEJERIZO LÓPEZ, cuando afirma que “es indudable que el derecho

⁷¹² MONTERO AROCA, J., “Derecho jurisdiccional II ...”, *op. cit.*, pp. 235-236.

⁷¹³ *Ibidem*, p. 236.

⁷¹⁴ Dado el carácter supletorio del artículo 77 de la LPAC, que remite a cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

⁷¹⁵ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 74.

a la tutela judicial efectiva conlleva la de utilizar cuantos medios de prueba se consideren oportunos y que este derecho se debe aplicar, sin límite alguno, a los procedimientos tributarios”⁷¹⁶. Pero no debemos perder de vista la distinción entre fuentes de prueba y medios de prueba, de la que hemos hablado. Si las fuentes de prueba no pueden enumerarse, pues son una realidad extrajurídica en constante evolución y cambio, es lógico que cambios científicos o tecnológicos, por ejemplo, puedan variar los instrumentos por los que tales fuentes de prueba se incorporen al procedimiento tributario. De ahí la previsión contenida en el número 3 del artículo 299 de la LEC⁷¹⁷. Pero no es menos cierto que la actividad probatoria, la aportación de los medios de prueba al proceso es una actividad marcada por la legalidad, por lo que la fuente, a nuestro juicio, debe reconducirse a alguno de los medios reconocidos en el artículo 299.1 de la LEC, incluyendo también los reconocidos en los artículos 382.1 y 384.1 de la LEC, que, a nuestro juicio, sólo en un sentido muy amplio pueden considerarse prueba documental.

Con referencia a la libertad de aportación de medios de prueba, PITA GRANDAL opinó que la expresión “cualquier medio de prueba admisible en Derecho” no puede ser sinónimo de libertad absoluta en la elección de la actividad probatoria. En su opinión, ha de entenderse que los hechos relevantes podrán acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho, que se manifiesten, además, adecuados para dicha acreditación, o lo que es lo mismo, han de ser pertinentes. En caso contrario, podría no admitirse por el órgano competente el medio de prueba propuesto, aunque ello suponga que el órgano deba motivar la inadmisión suficientemente⁷¹⁸. Sin embargo, en los procedimientos de aplicación de los tributos y, especialmente en el procedimiento de gestión tributaria, no existe la posibilidad, prevista en el núm.

⁷¹⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El Principio de Tutela...”, *op. cit.*, p. 279.

⁷¹⁷ En el mismo sentido, ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 260.

⁷¹⁸ Véase PITA GRANDAL, A.M., “La Prueba en...”, *op. cit.*, pp. 130-131.

2 del artículo 77 de la LPAC, de que cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados, o cuando la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo acuerde la apertura de un período de prueba, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes dicho instructor. Esto, a nuestro juicio, dificulta bastante la inadmisión de pruebas por el órgano actuante, sobre todo documentales, pues su aportación por registro – con mayor seguridad si se utiliza el electrónico- las convierte automáticamente en partes del expediente administrativo. Quizás el órgano de gestión pudiera inadmitir, aquellas pruebas solicitadas que deban practicarse con su intervención, por ejemplo, cuando el obligado tributario solicite que se requieran determinados datos a terceros -como ocurre con la posibilidad de contraste de datos imputados por terceros al contribuyente, que permite el artículo 108.4 de la LGT, si se usara esta norma indebidamente-, pero, aún en este caso, al no abrirse un período de prueba, o al menos un trámite de admisión de pruebas en el procedimiento, como el que determina el artículo 57.1 del RGRVA⁷¹⁹ para las reclamaciones económico-administrativas, que suponga que se dicte un acto administrativo expreso sobre la admisión o denegación de las pruebas, lo normal es que los órganos de gestión se limiten a hacer caso omiso de la petición de prueba impertinente y, a lo sumo, a algún tipo de motivación de su denegación o improcedencia en la propuesta de resolución. Sobre las pruebas incorporadas al expediente lo normal es motivar, más o menos adecuadamente, su rechazo como prueba, esto es, valorarlas, pero no inadmitirlas en el sentido de devolverlas⁷²⁰.

⁷¹⁹ “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 esta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente.”

⁷²⁰ Lo que, además, es normal que suceda, pues no existen normas claras en el procedimiento de gestión que permitan al órgano administrativo devolver un documento impertinente o extemporáneo, como ocurre en el proceso civil (ver artículo 272 de la LEC, por ejemplo). Sí hemos

Pasamos a continuación a examinar los medios de prueba que, a nuestro juicio, puede tener cabida en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria, que es el objeto de este trabajo, por lo que necesariamente omitiremos el estudio de aquellos instrumentos probatorios que son propios y exclusivos del procedimiento inspector⁷²¹.

5.1.1 Interrogatorio de las partes

La prueba de interrogatorio de las partes, sucesora de la prueba de confesión que regulaba el artículo 579 de la LEC de 1881⁷²², es, a nuestro juicio, una de las pruebas en las que mejor puede observarse la “imposible asimilación”⁷²³, que denunciara la jurisprudencia, de una prueba prevista legalmente para el proceso general por el procedimiento de gestión tributaria.

visto alguna amenaza de inadmisión en requerimientos de libros llevados por procedimiento electrónico si no se aportaban en determinado formato, pero de ello hablaremos más adelante.

⁷²¹ Por ejemplo, las actas de Inspección, la entrada y registro en los locales de la actividad, o el requerimiento de movimientos bancarios a entidades financieras. Sí nos detendremos en el valor probatorio de la contabilidad. Ciertamente es que los órganos de Gestión no pueden requerirla, pero el hecho de que los obligados tributarios puedan aportarla, o se vean obligados a aportarla, para acreditar determinadas operaciones, creemos que hace necesario que examinemos este medio de prueba (artículo 136.1. c de la LGT).

⁷²² Nos referiremos, a veces, en este apartado a esta prueba como “confesión”, utilizando también adjetivos derivados, por resultar su denominación más expresiva y esclarecedora que la de “interrogatorio de las partes”. También, por qué no admitirlo, por cierta deformación profesional.

⁷²³ Entre otras muchas, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 16 de enero de 2003, Rec. 959/2000, Roj: SAN 44/2003 - ECLI: ES:AN:2003:44, FJ 4. Esta doctrina jurisprudencial es reiterada en las sentencias de Audiencia Nacional, Sec. 2, de 3 de enero de 2002, Rec. 91/2000, Roj: SAN 5405/2002 - ECLI: ES:AN:2002:5405, FJ 5; Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6, Sentencia de 2 de febrero de 2012, Rec. 209/2010, Roj: SAN 532/2012 - ECLI: ES:AN:2012:532, FJ 3; Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4, Sentencia de 20 de febrero 2008, Rec. 94/2007, Roj: SAN 529/2008 - ECLI: ES:AN:2008:529, FJ 3.

La LGT de 1963 regulaba la prueba de confesión de los sujetos pasivos, no, por tanto, de la Administración, en los siguientes términos: debía versar exclusivamente sobre hechos y, como consecuencia lógica, no era válida si se refería al resultado de aplicar las correspondientes normas legales. La regulación corría paralela a lo que establecía el derogado artículo 1231 del CC, que distinguía entre confesión judicial y extrajudicial, según tuviera lugar en juicio o fuera de él, pero exigía unos requisitos comunes para la validez de ambas modalidades: debía recaer sobre hechos personales del confesante y éste debía tener capacidad para hacerla. En cuanto a su valoración como medio de prueba, el artículo 1232 del CC disponía que “la confesión hace prueba contra su autor”, ahora bien, había límites a ese valor probatorio: el principio de indivisibilidad de la confesión, que enunciaba el artículo 1233 y la admisibilidad de prueba en contrario de acuerdo con el siguiente artículo 1234, ambos del CC. Incluso el artículo 1239 del CC preveía que la confesión extrajudicial “se considera como un hecho sujeto a la apreciación de los Tribunales según las reglas establecidas por la prueba.” La confesión de los sujetos pasivos en materia tributaria lógicamente sólo podía ser extrajudicial conforme al artículo 117 de la LGT de 1963, precepto que no introducía ninguna novedad respecto al régimen común de la confesión⁷²⁴.

Todas estas normas del Código Civil fueron derogadas por la vigente LEC, no existiendo precepto similar al artículo 117 de la antigua LGT en la actual, lo cual resulta innecesario, dada la remisión general a los medios y valoración de prueba de la LEC, que se contiene en el artículo 106.1 de la actual LGT.

Pues bien, no obstante la remisión del artículo 106.1 de la LGT, en lo que afecta a esta prueba, a los artículos 301 a 316 de la LEC, nos atrevemos a decir

⁷²⁴ Véase LOPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, pp. 369-370.

que, tal y como está regulada en la LEC, es de imposible aplicación en el procedimiento de gestión tributaria, e incluso de muy dudosa adaptación al mismo, pese a que la doctrina y la jurisprudencia atribuyen el valor de confesión a determinados actos del obligado tributario en el procedimiento de gestión, como puede ser la presentación de una declaración tributaria, o en el procedimiento inspector de un acta de conformidad⁷²⁵.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 301 de la LEC, la prueba consiste en solicitar del tribunal el interrogatorio de la parte contraria sobre hechos y circunstancias de los que tenga noticia y que guarden relación con el objeto del juicio. Se podrá solicitar también el interrogatorio de otro colitigante, siempre y cuando exista en el proceso oposición o conflicto de intereses entre las partes. El legislador, como puede observarse, regula el interrogatorio de la contraparte, lo que quiere decir que no se puede proponer como prueba el interrogatorio de uno mismo, o de la parte en cuyo nombre se interviene⁷²⁶.

La propia definición legal de la prueba, y no digamos su desarrollo en los artículos 301 a 316 de la LEC, ya ponen de manifiesto la dificultad de su traslado al procedimiento administrativo, y al de gestión tributaria en particular. Aunque la remisión del artículo 106.1 de la LGT a las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la LEC, no permita excluir apriorísticamente la posibilidad de usar esta prueba en el procedimiento tributario, ninguna duda cabe de que un análisis más detenido de la cuestión exige tener presente que los procedimientos de aplicación de los tributos están legalmente dotados de una estructura subjetiva muy diferente al proceso

⁷²⁵ Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...”, *op. cit.*, pp.178 a 204. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 209; o ROMERO PLAZA, C., “Prueba y...”, *op. cit.*, p. 284.

⁷²⁶ MARÍN RÍOS, P. y PÉREZ MARÍN, M., “Los medios de prueba”, en AA VV, “La prueba, Tomo III ...”, *op. cit.*, p. 266.

judicial⁷²⁷. En el procedimiento de gestión tributaria no concurren dos partes ante un tercero llamado a resolver en posición de igualdad. Concurren ciertamente dos partes, pero una de ellas es quien va a resolver: la Administración es siempre aquí juez y parte. Y no sólo eso, la Administración es quien tramita el procedimiento, lo impulsa de oficio y actúa en todo momento de acuerdo con el principio de legalidad⁷²⁸ y esto último es de capital importancia, porque implica, como veremos, que la regla de valoración de la prueba contenida en el artículo 316.1 de la LEC no pueda aplicarse, por ejemplo, sin más⁷²⁹.

Esta situación dispar de las partes en el procedimiento de gestión tributaria nos obliga a analizar por separado la posibilidad del uso de este medio de prueba, según se pretenda respecto de una u otra parte.

5.1.1.1 Interrogatorio del obligado tributario en el procedimiento

Por razones que fácilmente se comprende, sobre todo, porque es, sin duda, un medio de prueba admisible en Derecho, la doctrina no suele cuestionar que puedan tomarse en consideración y valorarse como confesión las propias manifestaciones sobre el presupuesto de hecho de la resolución que efectúe el interesado ante el órgano competente⁷³⁰. Pero es evidente que la regulación de

⁷²⁷ BARRERO RODRÍGUEZ, C., "La prueba en el Procedimiento...", *op. cit.*, p. 265.

⁷²⁸ Como ha señalado PÉREZ ARRÁIZ, "no puede ser lo mismo la confesión en el Derecho Civil que en el Derecho Tributario, el cual está enmarcado dentro del Derecho público, regido por una serie de principios, que imposibilitan ciertos convenios y acuerdos a los que se podría llegar a través de la confesión. Así, una obligación tributaria no puede nacer si no hay previamente una ley que la cree, en este sentido, la declaración por ejemplo errónea del contribuyente no puede ser suficiente para crear dicha obligación". PÉREZ ARRÁIZ, J., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 115. En el mismo sentido, PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La Prueba en el Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1975, p. 209.

⁷²⁹ Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 207.

⁷³⁰ BARRERO RODRÍGUEZ, C., "La prueba en el Procedimiento...", *op. cit.*, p. 265. Apunta, además, la autora, que la doctrina administrativista no suele pronunciarse sobre esta cuestión, y la que lo ha hecho no se ha pronunciado en contra de la utilización de este medio de prueba en

la prueba de interrogatorio de partes que se contiene en la LEC está pensada para los procesos civiles en los que las dos partes comparecen ante un juez imparcial, de ahí, como acertadamente expone BARRERO RODRÍGUEZ, su imposible aplicación en el ámbito de los procedimientos administrativos, de características sustancialmente distintas. Sin embargo, para esta autora, la inaplicación del régimen procesal de este medio de prueba a los procedimientos administrativos tampoco significa que pueda desarrollarse al margen de cualquier norma o principio, pues el antiformalismo que caracteriza este tipo de procedimientos ha de compatibilizarse con la garantía de la posición jurídica de los interesados, perspectiva desde la que han de determinarse las reglas por las que ha de regirse la prueba en estos procedimientos⁷³¹. No tenemos ningún inconveniente en compartir este razonamiento. Los ritos de la LEC sobre la prueba de interrogatorio de las partes, a nuestro juicio, son absolutamente inaplicables en el procedimiento de gestión tributaria⁷³².

el procedimiento administrativo. En este sentido, GONZÁLEZ PÉREZ indica que “respecto a la confesión de los interesados, es evidente que, aunque puede hablarse de confesión siempre que cualquiera de ellos declara sobre hechos que sirven de fundamento a la decisión, únicamente tendrá eficacia propia de este medio de prueba si procede de alguno de los interesados principales, bien en un procedimiento bilateral (...) o triangular (...)” GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Manual de práctica forense administrativa*, Civitas, 1993, p. 123. La doctrina tributarista suele admitir que la declaración integra “contenidos propios” de la confesión (véase, por ejemplo, PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...”, *op. cit.*, p.175.), pero son más escasos los pronunciamientos claros sobre si la prueba de interrogatorio de las partes, tal y como aparece configurada en la LEC, puede realmente producirse en el procedimiento tributario, aunque tampoco encontramos muchos pronunciamientos que lo nieguen abiertamente. El tema, generalmente, se suele derivar a aquellas actuaciones dentro del procedimiento de gestión o inspección, todas por supuesto del obligado tributario, a las que se les reputa cierto “valor confesorio” (firma de diligencias, actas de conformidad o presentación de declaraciones).

⁷³¹ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 267.

⁷³² PÉREZ ARRÁIZ considera, en esta línea, que en los procedimientos tributarios “no existe una actividad probatoria que responda a un grado de contradicción que permita plantear la prueba de confesión tal y como aparece planteada en el proceso civil”. PÉREZ ARRÁIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 115. En este mismo sentido, GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE, J.M., Aspectos formales del Derecho tributario, *Cuadernos de Derecho Judicial núm. 5*, Consejo General del Poder Judicial, 1995, p. 156.

Cuestión distinta es que este medio de prueba pueda utilizarse con una adaptación que respete todos los derechos del obligado tributario en el procedimiento, pues, como ya hemos expuesto en páginas anteriores, una cosa es que la LGT remita a la normativa del Código Civil y de la LEC en cuanto a medios y valoración de la prueba y otra bien distinta que la concreta tramitación de los distintos medios de prueba regulada por la LEC deba seguirse en el procedimiento tributario.⁷³³ Lo veremos seguidamente.

La citación del obligado tributario para que comparezca ante el funcionario competente en el procedimiento a fin de responder al interrogatorio, así como que pueda hacerlo acompañado de abogado⁷³⁴, si lo desea, sería el primer paso lógico para la práctica de esta prueba en el procedimiento de gestión tributaria, pero ¿están facultados los órganos de gestión tributaria para efectuar este tipo de citación a un obligado tributario para la práctica de esta prueba? La doctrina se ha ocupado escasamente de esta cuestión. En favor de la posibilidad de exigir la comparecencia personal del obligado tributario para la práctica de la prueba, se ha posicionado ALONSO FERNÁNDEZ. Parte el autor de que la vigente LGT, en el marco de la regulación del procedimiento de inspección, incorpora en el párrafo segundo del apartado 3 de su artículo 142⁷³⁵ un supuesto de excepción

⁷³³ Véanse en este sentido las ya citadas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía 2ª, Resolución de 3 de marzo 2010, RG 00/04365/2009; Vocalía 2ª, Resolución de 11 de septiembre 2017, RG 00/02780/2014, y Vocalía 6ª, Resolución de 24 de abril de 2013, RG 00/06207/2011.

⁷³⁴ Artículo 85.2 de la LPAC. BARRERO RODRÍGUEZ no cuestiona respecto al procedimiento administrativo la posibilidad de practicar así esta prueba. Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 267.

⁷³⁵ Este precepto prácticamente reproduce el último párrafo del artículo 27.1 del RGIT, que fue declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, que en su Fundamento Jurídico Duodécimo consideró que el precepto suponía “una excepción a la autorización genérica que contiene el art. 43.1 de la Ley General Tributaria en orden a la actuación por medio de representante ante los órganos de la Hacienda Pública, y en alguna medida significa una compulsión sobre la persona del obligado tributario, al que se impone la obligación personalísima de hacer consistente en comparecer al llamamiento que se le dirija. Desde tal punto de vista, podría considerarse hasta como una «prestación personal» (la de comparecer e intervenir) no permitida por la Constitución (art. 31.3) sin una Ley que la autorice.” Tribunal

a la regla general del artículo 46.1 de la LGT -que permite al obligado tributario comparecer ante la administración tributaria por medio de representante en todo tipo de procedimientos-, al establecer que “excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija”. Reconoce que parece que se trata de una facultad específica de la Inspección de los tributos, ya que no se contempla de modo expreso al regular otros procedimientos de gestión. Sin embargo, en su opinión, tal especificidad es más aparente que real. Efectivamente, advierte el autor, al órgano de Inspección le resulta relativamente fácil exceptuar la representación, porque le basta con motivar su requerimiento para exigir, sin más, la comparecencia personal del obligado tributario. Pero también, bajo su criterio, “los demás órganos que ejercen funciones de gestión tributaria pueden exigir la comparecencia personal del obligado tributario en perjuicio de la representación para determinadas actuaciones específicas en el marco de una actuación probatoria, si el órgano administrativo de gestión o recaudación procede a la apertura de un período de prueba y recurre como medio de prueba al interrogatorio del obligado tributario.” Recuerda, que no se debe perder de vista, a estos efectos, que el artículo 106 de la LGT se remite en lo referente a las normas sobre medios y valoración de prueba a los preceptos contenidos en el Código Civil y en la LEC. Y que el capítulo VI de esta última norma legal, bajo la rúbrica “De los medios de prueba y de las presunciones”, regula en sus artículos 299 a 334 los medios de prueba, dedicando su sección primera a la regulación del interrogatorio de las partes. Por todo ello, concluye que “no existe obstáculo legal alguno en que el órgano administrativo utilice este medio de prueba, que requerirá la comparecencia personal del obligado tributario”⁷³⁶.

Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 22 de enero de 1993, Roj: STS 12574/1993 - ECLI: ES:TS:1993:12574.

⁷³⁶ ALONSO FERNÁNDEZ, F., “Comentario a los artículos 44 a 48” en AA VV, “Ley General Tributaria. Antecedentes y ...”, *op. cit.*, pp. 284-285.

Nosotros no compartimos esta interpretación, aun reconociendo que una interpretación literal del artículo 106.1 de la LGT parece avalarla. En nuestra opinión, no es posible practicar una prueba de interrogatorio de las partes en estos términos en los procedimientos de gestión tributaria, por varias razones, que se exponen a continuación y que derivan de la propia naturaleza de los procedimientos de gestión tributaria, pero, sobre todo, porque entendemos que, en estos procedimientos, el obligado tributario tiene derecho a actuar en todo momento por medio de representante *ex* artículo 46 de la LGT, sin que pueda exigírsele, como decía la citada Sentencia del Tribunal supremo de 22 de enero de 1993, ninguna prestación personal de comparecer e intervenir, no prevista por la Ley para el procedimiento de gestión tributaria y, por tanto, no permitida por la Constitución (art. 31.3 CE).

Para empezar, hay que definir de qué procedimientos de gestión estamos hablando, porque el artículo 123 de la LGT sólo nos ofrece cinco posibilidades, aunque la lista es abierta, pero de los citados, en principio, sólo vemos utilidad y proyección a esta prueba en el procedimiento de comprobación limitada y, a lo sumo, en el procedimiento de verificación de datos. Los demás citados⁷³⁷ son procedimientos esencialmente escritos, en los que la prueba de confesión del obligado tributario tiene poco o ningún sentido.

En segundo lugar, el artículo 99 de la LGT en su apartado 6, introdujo una especialidad en cuanto a la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios, puesto que, a diferencia de lo que disponían cuando se publicó la LGT los artículos 80 y 81 de la LRJAPPAC y dispone ahora el artículo 77 de la LPAC, en ellos “no será necesaria para la práctica de la prueba la apertura de

⁷³⁷ El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, el procedimiento iniciado mediante declaración y el procedimiento de comprobación de valores.

un período específico.” Por tanto, el órgano de gestión, bajo nuestro criterio, no puede abrirlo para practicar esta prueba, deberá atenerse a los trámites previstos para el procedimiento de gestión de que se trate y “encajarla” allí, si puede.

En tercer lugar, reducido el posible ámbito de esta prueba a los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, sin perjuicio de que trataremos más extensamente la problemática de la prueba en estos procedimientos en el último capítulo de este trabajo, entendemos que tampoco en los mismos puede tener lugar la práctica de la prueba de confesión. Por lo que respecta al procedimiento de verificación de datos, su misma naturaleza la hace innecesaria, pues la propia Exposición de motivos de la LGT se indica que está previsto “para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas”. Su propio carácter de procedimiento de comprobación formal, no inquisitiva, de alcance limitado, con el que se trata básicamente de depurar errores formales o aritméticos, que no requiere ningún tipo de actividad instructora por parte de la Administración⁷³⁸, lo hace incompatible con una exigencia de comparecencia del obligado tributario para la práctica de la prueba de interrogatorio de parte, que difícilmente además podría tener una motivación que justificara algo tan excepcional⁷³⁹, pues, además, ninguno de los supuestos tasados mencionados por el artículo 131 de la LGT necesita de esta prueba, de manera que no pueda cumplirse por la simple contestación escrita al requerimiento efectuada por el contribuyente o por su representante.

⁷³⁸ Véase ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma”, *Crónica Tributaria* núm. 153, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 39.

⁷³⁹ Pues si así lo establece el artículo 142.3 de la LGT para el procedimiento inspector, no se entendería que no se exigiera esta especial motivación para el procedimiento de gestión.

Por lo que se refiere al procedimiento de comprobación limitada, cierto es que el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 137 de la LGT establece que “el obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados”, pero no es menos cierto que, como sabemos, el artículo 46 de la LGT le permite en todo caso “actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal”. Además, ese derecho a actuar representado, suele constar en el propio requerimiento por el que, conforme al artículo 137.2 de la LGT se inician las actuaciones, al que se suele acompañar incluso el modelo normalizado de representación en los procedimientos iniciados de oficio por la administración tributaria⁷⁴⁰. Además, ninguna de las actuaciones que “únicamente” puede realizar el órgano actuante -en este caso, un órgano de Gestión o de Inspección, aunque el procedimiento es de gestión tributaria- conforme a lo dispuesto en el artículo 136.1 de la LGT exige la presencia personal del obligado tributario, ni es compatible con una prueba de interrogatorio del contribuyente, con lo que la justificación de su

⁷⁴⁰ Es más, la propia práctica de la AEAT suele relegar al último lugar la contestación a lo requerido mediante comparecencia en las oficinas de la AEAT. Así, en los requerimientos, en el estandarizado apartado “Lugar y plazo” se indican por este orden: Internet -recordando en negritas que “la presentación por medios electrónicos es la única posible si, de acuerdo con la normativa vigente, se encuentra obligado a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de dichos medios”-; en las oficinas de asistencia en materia de registros; en las oficinas de Correos y, por último, lo que no deja de ser significativo, “mediante atención personalizada, directa o a un representante debidamente autorizado, en una oficina de la Agencia Tributaria” para lo cual se recuerda “debe solicitar cita previa en la oficina de la Agencia Tributaria que seleccione de entre las que se le ofrezcan”. Repárese en que en ningún momento se está hablando del órgano actuante, sino de “una oficina” de “las que se le ofrezcan”, es decir, no hay ninguna garantía de que quien atienda al contribuyente sea el funcionario u órgano actuante, la “regionalización” de los servicios de la AEAT, de la que en páginas atrás hemos hablado, así lo impone, porque como sabemos, ha supuesto la desaparición del ámbito de competencia territorial provincial y local, sustituyéndolo por un teórico ámbito regional. Ello nos reafirma en la idea de que la confesión en este tipo de procedimientos tampoco sería hoy posible, pues el “juez predeterminado” a veces está a muchos kilómetros del lugar de la comparecencia. Textos obtenidos de un requerimiento de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, Administración de Heliópolis, Oficina de Gestión Tributaria de julio de 2020.

necesidad excepcional, como veíamos antes, puede resultar también imposible⁷⁴¹.

En el procedimiento inspector, sí parece la prueba de interrogatorio del obligado tributario tener mayores visos de posible utilización práctica, siempre, claro está, que la Inspección cumpla con los requisitos de motivación de la citación que exige, como hemos visto, el artículo 142.3 de la LGT en su párrafo segundo, justificando la excepcionalidad de la prueba y la imposibilidad de conseguir esa información del representante del obligado tributario. Lo decimos con muchas reservas, matices y dudas, porque, en cualquier caso, seguir los ritos de la LEC en un procedimiento inspector puede resultar tremendamente complicado. La necesidad de que las preguntas objeto del interrogatorio versen sobre datos que el interrogado deba conocer personalmente y que guarden relación directa con el objeto de la comprobación (artículo 301 de la LEC) no debiera suscitar discusión⁷⁴². Asimismo, la LEC establece que las preguntas deben hacerse en sentido afirmativo y no deben incluir valoraciones ni calificaciones jurídicas (artículo 302 de la LGT). En el proceso judicial, un juez imparcial es el que admite o declara impertinentes las preguntas, si no cumplen con las anteriores prevenciones legales. ¿Se puede dejar eso en manos de la Inspección, que sería, además, la parte proponente de la prueba? Si la pregunta fuera claramente impertinente, ¿qué podría hacer el contribuyente? Entendemos que claramente podría y debería impugnar la admisibilidad de la pregunta, y

⁷⁴¹ La motivación debe demostrar que el obligado tributario es el único que puede aclarar los hechos por los que se requiere información y no su representante. Así se deduce de la Sentencia de 19 de diciembre de 2018 del TSJ de Valencia: “En este caso no consta suficientemente motivada la exigencia de dicha comparecencia, no siendo suficiente el alegar que el obligado tributario debía comparecer para esclarecer las operaciones de compraventa, toda vez el representante nombrado por dicho obligado tributario pudo aportar toda la documentación y aclarar los extremos requeridos por la inspección, debiendo por ende imputar dicho periodo [de dilación] a la Administración.” TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 19 de diciembre de 2018, Rec. 7/2016, Roj: STSJ CV 6093/2018 - ECLI: ES:TSJCV:2018:6093, FJ 2.

⁷⁴² BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 267.

hacer notar las valoraciones y calificaciones que, contenidas en las preguntas, fueran, bajo su criterio, improcedentes y debieran tenerse por no realizadas, todo ello conforme al artículo 303 de la LEC. Pero ante una previsible no admisión de la impertinencia por parte del inspector, entendemos que al contribuyente-confesante no le queda otra opción que abstenerse de responder⁷⁴³, exigiendo, bajo advertencia de no firmarla, que las razones para no contestar a las preguntas impertinentes costasen expresamente en la diligencia que debería extenderse y que deberá incorporarse al expediente, por establecerlo así el artículo 99.7 de la LGT, ya que el principio de seguridad jurídica impone la exigencia de que en todo procedimiento administrativo quede constancia de cualquier actuación que se practique.

En suma, el interrogatorio del obligado tributario nos parece un medio de prueba quizás posible en el procedimiento inspector, planteado, debe entenderse, en la forma prevenida por la LEC, aunque no totalmente, porque las reglas para su práctica habría que buscarlas en la naturaleza misma del medio probatorio y en los principios que definen el procedimiento inspector y las generales de los procedimientos de aplicación de los tributos⁷⁴⁴. Y prácticamente aquí, entendemos, se agota la posibilidad de utilización de la prueba de interrogatorio de las partes, según las reglas del proceso civil, en los procedimientos de aplicación de los tributos.

En las normas de tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, sin embargo, si está prevista la prueba de interrogatorio de las partes. La contempla el apartado 4 del artículo 236 de la LGT, al ordenar que

⁷⁴³ Comparte también esta última opinión BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 267. Pero ello nos provoca otra duda, ¿puede la Inspección apereibir al confesante, ante la negativa a contestar, de que puede considerar reconocidos como ciertos los hechos a que se refieran las preguntas? Facultad de la que sí dispondría un juez por disponerlo el artículo 307.1 de la LEC. Entendemos que su parcialidad impide el ejercicio de esta facultad.

⁷⁴⁴ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 268.

“las pruebas testificales, periciales y *las consistentes en declaración de parte* se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente” (las cursivas son nuestras). Pero no debemos olvidar las características de este procedimiento de revisión, pues es importante para determinar los sujetos obligados a someterse a esta prueba, así como a quién corresponde proponerla. La reclamación económico-administrativa es un recurso administrativo especial por su objeto, la materia económico-administrativa, que no se agota con los actos de gestión de los tributos, sino también con otros relacionados con la función de gasto público⁷⁴⁵; y especial por los órganos que lo conocen, los Tribunales Económico-Administrativos. Estas reclamaciones tienen naturaleza administrativa y no jurisdiccional, pese a la denominación de tribunales que se otorga a los órganos encargados de su conocimiento. Suponen una vía de revisión de los actos administrativos tributarios y de determinadas actuaciones tributarias de los administrados, que es necesario agotar para poder acudir a la vía judicial⁷⁴⁶. En definitiva, se trata del ejercicio de la potestad de la administración de revocar sus propios actos, constituyendo un presupuesto necesario de la impugnación jurisdiccional y, en este sentido, hay que considerarlas como “un privilegio para la Administración, que impone a los particulares la carga de someter ante la misma los conflictos antes de residenciarlos ante el Juez”⁷⁴⁷.

Para promover este procedimiento de revisión administrativa se encuentran legitimados los obligados tributarios, los sujetos infractores y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria objeto del mismo. Serán estos sujetos legitimados para

⁷⁴⁵ PÉREZ ROYO, F, “Derecho Financiero y Tributario ...”, *op. cit.*, pp. 397-398.

⁷⁴⁶ Véase MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...”, *op. cit.*, p. 320.

⁷⁴⁷ Véase GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., “Curso de Derecho administrativo ...”, *op. cit.*, Vol. II, p. 509.

interponer la reclamación quienes puedan proponer la prueba de interrogatorio “de las demás partes” (artículo 301.1 de la LEC), lo que tiene sentido en las reclamaciones contra las actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria a que se refiere el artículo 227.4 de la LGT⁷⁴⁸. El interrogatorio del reclamante en el resto de las reclamaciones en las que no existe otra parte que la propia Administración tributaria entendemos que no es posible, habida cuenta de la propia naturaleza del medio de prueba y del procedimiento económico-administrativo que, aunque resuelto por un órgano dotado de independencia jerárquica con respecto a los órganos de aplicación de los tributos que han dictado el acto reclamado, no deja de ser un órgano de la Administración tributaria que revisa sus propios actos, asistiéndonos para negar la posibilidad de la prueba, las mismas razones que dábamos para negar la posibilidad de confesión al modo del proceso civil del contribuyente en el procedimiento de gestión. En cuanto a la posibilidad de aportar esta prueba mediante acta notarial, que no descarta el apartado 4 del artículo 236 de la LGT, entendemos que, de prestarse a ello la contraparte, mediante, por ejemplo, un requerimiento notarial, esto la convertiría en una prueba documental más, pública, eso sí, pero la privaría de la inmediación del órgano decisor, y de la posibilidad de celebración de la prueba conforme a las normas que la disciplinan en la LEC, por lo que, si realmente se quiere practicar la prueba de confesión, necesariamente debería realizarse “ante el secretario del tribunal”.

Existen, no obstante todo lo expuesto, figuras tributarias a las que muchas veces se les ha atribuido valor confesorio, aplicándoles en muchas ocasiones las reglas previstas para la confesión⁷⁴⁹. Así, se ha atribuido este valor a las declaraciones tributarias, que trataremos más adelante, y también a las actas de

⁷⁴⁸ “a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente. b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta. c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales. d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.”

⁷⁴⁹ PÉREZ ARRÁIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 116.

conformidad, que no podemos tratar por no producirse en el procedimiento de gestión. Sí debemos prevenir, además, sobre las manifestaciones del obligado tributario recogidas en diligencias a las que éste preste su conformidad, que se presumen veraces (artículo 107 de la LGT), pues también tienen cierto valor de declaración de parte. De ellas hablaremos cuando tratemos la prueba documental.

5.1.1.2 Interrogatorio de la Administración en el procedimiento de gestión

La doctrina mayoritariamente se ha mostrado contraria a que la Administración pueda prestar confesión en el ámbito del procedimiento tributario⁷⁵⁰. La confesión del órgano administrativo ante el que se tramita el procedimiento, se ha dicho, es una prueba insólita en el procedimiento administrativo en general, y en el tributario en particular⁷⁵¹, que en su exacta acepción no puede ser exigida a la Administración⁷⁵².

El interrogatorio de la Administración, sin embargo, es un medio de prueba plenamente admisible en el procedimiento civil y también en el procedimiento contencioso-administrativo. El artículo 315 de la LEC reconoce el derecho de la contraparte de solicitar la confesión, o en la terminología actual, el interrogatorio de la Administración, en cuyo caso, “se les remitirá, sin esperar al juicio o a la vista, 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 que sean respondidas por escrito y entregada la respuesta al tribunal antes de la

⁷⁵⁰ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en...”, *op. cit.*, p. 114. SÁNCHEZ SERRANO, L., “La prueba. Comentarios a los artículos 114 a 119 de la LGT”, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, T. II, Edersa, Madrid, 1983, pp. 182 y 183.

⁷⁵¹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., “Manual de práctica...”, *op. cit.*, p. 123.

⁷⁵² LÓPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.* p. 370.

fecha señalada para aquellos actos.” Además, a tenor del apartado 2 del precepto, leídas en el acto del juicio o en la vista las respuestas escritas de la Administración, si el tribunal estimase que debe responder preguntas complementarias pertinentes y útiles, deberá hacerlo la representación procesal de la Administración, y si dicha representación justificase cumplidamente no poder ofrecer las respuestas que se requieran, se procederá a remitir a la Administración nuevo interrogatorio por escrito como diligencia final. Asimismo, se prevé en el precepto la aplicación del artículo 307 de la LEC, de modo que, si la Administración se negare a responder, el tribunal la apercibirá en el acto de que, “salvo que concurra una obligación legal de guardar secreto, puede considerar reconocidos como ciertos los hechos a que se refieran las preguntas”, siempre que la misma hubiese intervenido en ellos personalmente y su fijación como ciertos le resultare perjudicial en todo o en parte. De la misma forma se procederá, de oficio o a instancia de parte, cuando las respuestas que diere la Administración fuesen evasivas o inconcluyentes.

Quiere esto decir que los órganos de la Administración tributaria no están en principio inhabilitados por su propia naturaleza y características para poder ser sometidos a este tipo de prueba. Ahora bien, ello no quiere decir que estos preceptos tengan que ser trasladados a los procedimientos tributarios. La inviabilidad del interrogatorio de la Administración con esta configuración legal en los procedimientos de aplicación de los tributos no deriva de sus propias características como sujeto jurídico, sino de la naturaleza misma de este medio de prueba en conexión con la posición de la Administración en el propio procedimiento⁷⁵³.

⁷⁵³ En este mismo sentido, con respecto a la prueba de interrogatorio de la Administración en el procedimiento administrativo, véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 270.

En el procedimiento de gestión tributaria, la Administración aporta medios de prueba que ella misma ha de valorar mediante una resolución que ella misma debe dictar. Es, como tantas veces hemos dicho a lo largo de esta tesis, *juez y parte*. Este hecho es el que impide que la prueba de confesión tal y como está configurada en la LEC pueda tener lugar. No podía practicarse, como hemos sostenido anteriormente, cuando quien debe ser interrogado es el obligado tributario, pero, con más razón aun, no puede tener virtualidad cuando se plantea el interrogatorio de la propia Administración, pues, por ejemplo, no habría un tercero imparcial que efectúe el control de la pertinencia de las preguntas, ni que pueda compeler a la Administración a contestar bajo advertencia de tenerse por reconocidos los hechos, lo que hace inaplicables normas como las contenidas en los artículos 302 o 307 de la LEC, por citar algunas de imposible acatamiento en este supuesto. Como bien ha dicho BARRERO GONZÁLEZ, “los hechos que no se confiesan para uno mismo, el interrogatorio presupone, y así se manifiesta con claridad en la regulación procesal de la institución, que hay un sujeto llamado a recibir las declaraciones que presta a otro y a conferirles sus correspondientes consecuencias jurídicas. Situación que es, precisamente, la que no se da en los procedimientos administrativos.”⁷⁵⁴ Por tales razones, a nuestro juicio, el interrogatorio del órgano actuante es una prueba imposible en el procedimiento de gestión tributaria y, en general, en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Pero BARRERO GONZALEZ advierte de que esta regla general debe, no obstante, matizarse en los supuestos en los que la Administración asume la posición de interesada en los procedimientos que ha de resolver un sujeto distinto, poniendo como ejemplo el caso de los procedimientos seguidos ante los Tribunales Económico-Administrativos, en los que, en su opinión “cabe defender

⁷⁵⁴ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 270.

la posibilidad de que el ⁷⁵⁵interesado solicite del Tribunal el interrogatorio de la Administración”.

Hemos visto que el apartado 4 del artículo 236 de la LGT prevé la posibilidad de práctica de la prueba de “declaración de parte”, que no es otra que la tradicionalmente conocida como confesión. No tenemos dudas de que, en una reclamación económico-administrativa, la Administración es la otra parte, la parte contraria al interesado o reclamante. Pero ¿es realmente el Tribunal “un sujeto distinto”, como afirma la anterior postura doctrinal? Entendemos que no, no podemos caer en la trampa de su denominación de “tribunales”, es también aquí la propia Administración tributaria la que va a revisar sus actos, mediante un órgano distinto, sí, pero la misma Administración. Entender otra cosa, supondría desconocer la “personalidad jurídica única de la Administración”, reconocida reiteradamente por la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁷⁵⁶. Por ello, para nosotros el interrogatorio de la Administración es también inviable en este procedimiento revisor.

Cuestión distinta es que, al amparo de lo dispuesto en el número 3 del artículo 236 de la LGT el tribunal haga uso, de oficio o a petición del interesado, de la facultad de “solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen”, del que se “deberá dar traslado al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo”. En tanto las aclaraciones versen sobre hechos, podrían tener cierto matiz confesorio.

⁷⁵⁵ BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el Procedimiento...”, *op. cit.*, p. 270.

⁷⁵⁶ Véase Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 25 de junio de 1998, Rec. 3027/1992, Roj: STS 4254/1998 - ECLI: ES:TS:1998:4254, FJ 4.

Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 15 de enero de 2015, Rec. 1370/2013, Roj: STS 45/2015 - ECLI: ES:TS:2015:45, FJ 4. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 9 de diciembre de 2013, Rec. 5712/2011, Roj: STS 6147/2013 - ECLI: ES:TS:2013:6147, FJ 4; entre otras muchas.

5.1.1.3 Valoración de la prueba

El derogado artículo 1232 del CC dotaba a la confesión de un valor privilegiado como medio de prueba al establecer que “hacía prueba contra su autor”. Sin embargo, el rigor de sus términos fue atenuado por la jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo, que, en reiteradísima jurisprudencia, de la que puede ser muestra la Sentencia de 14 de febrero de 2008, le negó el carácter de prueba reina y privilegiada concurriendo con otras pruebas:

“... ni, con carácter general, en supuestos de práctica de una pluralidad de medios probatorios, como es el caso, puede conferirse a la prueba de confesión la primacía que pretende el recurrente, siendo doctrina reiterada de esta Sala que en estos casos la confesión no es una "regina probatium", ni tiene rango superior a los otros medios de prueba ni carácter privilegiado, sino que ha de ser valorada libremente con los otros medios de prueba -entre otras, Sentencias de 17 de marzo y 16 de abril de 2003 y 20 de noviembre de 2007”.⁷⁵⁷

Con la LEC de 2000, el interrogatorio de las partes no sólo cambia de nombre, sino también de finalidad. Pasa de ser un medio solamente dirigido a obtener del confesante el reconocimiento de hechos que le perjudiquen a tener una proyección más amplia, pudiéndose ahora interrogar a la parte sobre cualquier hecho relevante del que tenga noticia -le perjudique, le beneficie o le sea indiferente-, para que declare sobre él lo que conozca, dando las razones o

⁷⁵⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 14 de febrero de 2008, Rec. 639/2001, Roj: STS 1732/2008 - ECLI: ES:TS:2008:1732, FJ 4. Esta doctrina fue también expresamente recogida por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, por ejemplo, en la Sentencia de 29 de junio de 1999, Sec. 6, Rec. 4495/1995, Roj: STS 4646/1999 - ECLI: ES:TS:1999:4646, FJ 3, que, con cita de anterior jurisprudencia, afirma: “la confesión judicial, ni es superior a los demás medios de prueba, ni sirve para destruir las deducciones que el juzgador haya extraído del conjunto de elementos probatorios aportados al juicio”.

explicaciones que sean pertinentes, de modo análogo a lo que hace un testigo⁷⁵⁸. La LEC no restringe el valor de la declaración de la parte a aquello que reconozca en su perjuicio, permite al órgano judicial que valore la declaración discrecionalmente, como ocurre con la prueba testifical, de acuerdo con las reglas de la sana crítica y máximas de la experiencia.⁷⁵⁹

Por eso, en el artículo 316.1 de la LEC se establece: “Si no lo contradice el resultado de las demás pruebas, en la sentencia se considerarán ciertos los hechos que una parte haya reconocido como tales si en ellos intervino personalmente y su fijación como ciertos le es enteramente perjudicial”. Esa puede ser la valoración en los procedimientos tributarios en los que la prueba pueda tener lugar, también en los casos en los que se atribuya a alguna actuación del obligado tributario valor confesorio: los hechos reconocidos por el obligado tributario, cuyas consecuencias le sean desfavorables, pueden ser considerados ciertos por el órgano decisor, salvo que existan otras pruebas que entre en contradicción con los mismos⁷⁶⁰. El matiz “enteramente” añadido a los hechos perjudiciales admitidos, despeja dudas respecto a determinadas contestaciones perjudiciales e impide que la declaración pueda dividirse en su contra⁷⁶¹. Sin embargo, a diferencia del panorama anterior, la instancia decisora

⁷⁵⁸ JIMÉNEZ CONDE, F., *La nueva prueba del interrogatorio de las partes en el proceso civil*, Discurso leído el 13 de julio de 2006 en el acto de recepción como Académico de Número, Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia, Murcia, 2006, p. 119.

⁷⁵⁹ *Ibidem*.

⁷⁶⁰ En opinión de BARRERO RODRÍGUEZ, los hechos perjudiciales reconocidos gozan de una presunción de certeza, que puede ser destruida por otras pruebas practicadas en el procedimiento y obrantes en el expediente. BARRERO RODRÍGUEZ C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, pp. 271-272.

⁷⁶¹ Sería, por ejemplo, el caso en que se admita un hecho perjudicial, pero se añade al responder otro hecho distinto y beneficioso para quien declara. El artículo 1233 del CC ya preveía que la confesión no puede dividirse, salvo que se refiera a hechos distintos: “La confesión no puede dividirse contra el que la hace, salvo cuando se refiera a hechos diferentes...”. Si se imputa a un contribuyente, por ejemplo, unos ingresos de una actividad no declarada por 15.000, pero el contribuyente sólo admite 10.000 y aduce tener unos gastos por 5.000, salvo que otros medios de prueba rebatan esa afirmación, deberá considerarse cierto en la resolución que tuvo ingresos

está ahora facultada para conceder a la declaración de las partes la eficacia acreditativa que estime oportuna, aunque la afirmación (o negación) de los hechos por la parte le sea favorable⁷⁶². Lo importante es que en la motivación de la resolución deje debida constancia de ello.

Podemos decir, en resumen, que para que el interrogatorio tenga valor de prueba tasada, debe haberse producido como prueba única, teniendo plena eficacia probatoria cuando el interrogado admita como ciertos hechos personales suyos y perjudiciales para él. Es preciso, además, que las respuestas de las que resulta el reconocimiento de estos hechos sean claras, lisas y llanas, sin posibilidad de interpretaciones equívocas o ambigüedades, y sin que sean admisibles apreciaciones parciales de su declaración. Si además del interrogatorio se han practicado otras pruebas que contradicen los hechos reconocidos en el interrogatorio, la prueba pasa a ser de libre valoración y deberá ser apreciada por el tribunal conforme a las reglas de la sana crítica. Y si, como hemos visto, tanto si el interrogatorio es la única prueba, como si concurre con otras, pero revela hechos favorables al interrogado, el interrogatorio será valorado conforme a las reglas de la sana crítica⁷⁶³.

por 10.000 y regirá el criterio de la libre valoración sobre la prueba que aporte relativa a los gastos, hecho que deberá probar por otros medios evidentemente (artículo 316.2 de la LEC).

⁷⁶² “Puede el tribunal -la Ley no se lo impide- fundarse en esta única prueba para estimar acreditado cualquier hecho que beneficie al declarante, incluso aunque otras pruebas lo contradigan, siempre que la declaración de la parte (por su contundencia, detalles, explicaciones, etc.) convenza suficientemente al titular del órgano jurisdiccional. Lo importante, en todo caso, es que la sentencia refleje luego mediante una motivación adecuada los argumentos -ajustados a las reglas de la lógica y de la razón- en que el tribunal se funda para emitir su juicio”. JIMÉNEZ CONDE, F., “La nueva prueba del interrogatorio...”, *op. cit.* p. 120.

⁷⁶³ FERNÁNDEZ VAQUERO, J.L., en AA VV, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, MARÍN CASTÁN, F. (Dir.) y DE ANDRÉS HERRERO, A. (Coord.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, p. 1485.

5.1.1.4 Valor probatorio las declaraciones tributarias

El artículo 116 de la LGT de 1963 estableció que “(l)as declaraciones tributarias a que se refiere el artículo ciento dos se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho.”⁷⁶⁴ Por su parte, el derogado artículo 1234 del CC señalaba que “(l)a confesión sólo pierde su eficacia probando que al hacerla se incurrió en error de hecho”. El evidente paralelismo entre ambas normas, si añadimos además el hecho de que el artículo 117 de la LGT de 1963 hacía una referencia explícita⁷⁶⁵ como prueba a la confesión en términos prácticamente idénticos al artículo 1231 del CC, llevó a la doctrina a plantear la “naturaleza confesoria extrajudicial” de la declaración tributaria⁷⁶⁶. Para la doctrina defensora de esta equiparación, la declaración “no es sólo ni necesariamente una confesión extrajudicial, pero puede y debe contener una confesión extrajudicial”⁷⁶⁷. Esta asimilación, sin embargo, como señala RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN es tan clásica como discutida y problemática, al punto de que aún hoy día el debate sobre la naturaleza confesoria de la declaración tributaria puede considerarse abierto en la doctrina.⁷⁶⁸

⁷⁶⁴ El artículo 102 de la LGT de 1963 consideraba declaración tributaria a “todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible”.

⁷⁶⁵ “Uno. La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho. Dos. No será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales”.

⁷⁶⁶ LÓPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, p. 367.

⁷⁶⁷ SÁNCHEZ SERRANO, L., “Comentarios al art. 102 de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, vol. II, Edersa, Madrid, p. 70.

⁷⁶⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 208-209. No es nuestra intención profundizar en la cuestión, pues ha sido suficientemente tratada por los autores. Nos limitaremos a exponer el estado actual del valor probatorio de la declaración en la normativa y en la jurisprudencia más reciente. No obstante, para un estudio más pormenorizado del problema puede verse: LÓPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, pp. 361 a 369; RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 207-212; PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en...”, *op. cit.*, pp.174-180; SÁNCHEZ SERRANO, L., “Comentarios al art. 116

El primer párrafo del artículo 108.4 de la vigente LGT establece que “los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”

Sobre lo que debemos entender por declaración, a tenor de lo dispuesto en el artículo 119.1 de la LGT, que es “todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”, y, según el número 2 del precepto, pueden reglamentariamente “determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento”.

Relacionando estas dos normas de la actual LGT, parte de la doctrina ha venido poniendo de manifiesto el carácter de confesión extrajudicial de la declaración tributaria, afirmándose en base a ello que la declaración goza de la eficacia de prueba y, salvo rectificación mediante prueba en contrario, de irrevocabilidad⁷⁶⁹. Es por ello que los autores siguen analizando la declaración cuando se estudia el interrogatorio de partes o confesión como medio de prueba⁷⁷⁰. Nosotros también hemos optado por hacerlo así. Sin embargo, el artículo 108 de la actual LGT lleva por título “Presunciones en materia tributaria”, aunque, como veremos, creemos que las normas contenidas en este precepto no encierran verdaderas presunciones. Pero es que, además, existen razones si

de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, vol. II, Edersa, Madrid, pp. 169 y ss; PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op cit.*, pp. 116-118.

⁷⁶⁹ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op cit.*, p. 117. Si bien este autor niega a la declaración el carácter de confesión en sentido estricto, sobre todo porque en Derecho tributario, a su juicio, no puede hablarse de indivisibilidad de la declaración.

⁷⁷⁰ ROMERO PLAZA, C., “Prueba y...”, *op. cit.*, p. 283.

no para negar cierto valor confesorio a la declaración, al menos para entender que no podemos asimilarla sin más como modalidad de confesión extrajudicial⁷⁷¹.

Hay que tener en cuenta que, aunque el obligado tributario no pueda sustraerse a las consecuencias de su declaración sin probar que incurrió en error de hecho, para que surja el vínculo tributario debe haber una norma que determine su nacimiento. En Derecho tributario, pues, es impensable que una obligación tributaria pueda nacer sin una norma legal que la haya creado⁷⁷². El simple hecho de que exista una declaración, voluntaria o involuntaria del contribuyente no puede crear una imposición allá donde no existe⁷⁷³. Ese es el sentido que hay que darle al párrafo segundo del artículo 119.1 de la LGT: “La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria”⁷⁷⁴. La

⁷⁷¹ Decía el derogado artículo 1231, párrafo primero, del CC que “La confesión puede hacerse judicial y extrajudicialmente”. La LEC de 1881 no mencionaba esta modalidad de confesión, seguramente porque no se producía dentro de un proceso determinado. Para su eficacia, regían las mismas condiciones que para la confesión judicial (capacidad, versar sobre hechos personales del confesante...) y a tenor del artículo 1232 del CC tenía valor probatorio tasado, hacía prueba contra su autor. Sin embargo, la jurisprudencia entendió que carecía de eficacia probatoria especial considerándola como un hecho sujeto como los demás al valor probatorio que tenga el medio de prueba por el que se acredita” (Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec.1, Sentencia de 20 de mayo de 1996, Rec. 3091/1992, Roj: STS 3021/1996 - ECLI: ES:TS:1996:3021, FJ 6). Sobre la confesión extrajudicial puede verse JIMÉNEZ CONDE, F., “La nueva prueba del interrogatorio...”, *op. cit.*, pp. 26-27.

⁷⁷² PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 117

⁷⁷³ PUGLIESE, M. “La prueba en el proceso tributario”, *op. cit.*, p. 105.

⁷⁷⁴ Si, por ejemplo, un obligado tributario, que ha recibido una donación de efectivo por parte de su padre, formalizada en documento público y declarada a efectos del ISD, incluye el importe de esa donación en su declaración de IRPF como ganancia patrimonial no derivada de transmisión, dicha declaración debe revisarse incluso de oficio, dada la incompatibilidad absoluta entre ambas figuras tributarias (artículo 4 del RISD). La declaración del contribuyente no puede, originar el nacimiento de un crédito tributario, aun siendo cierto el hecho confesado de que recibió una cantidad de dinero.

procedencia o no de la obligación tributaria es cuestión jurídica, no fáctica, por tanto, la declaración errónea en ese sentido no puede vincular al declarante⁷⁷⁵.

Por otro lado, pueden existir casos en los que la declaración pueda carecer total o parcialmente de valor de confesión, ya sea por extenderse básicamente a cuestiones de Derecho, pues la información fáctica puede ser conocida ya por la Administración y, por tanto, no controvertida⁷⁷⁶, o en aquellos casos en que la declaración no recaea sobre datos personales del interesado⁷⁷⁷ y, por tanto, carece de uno de los requisitos del interrogatorio de parte, como por ejemplo ocurre con determinadas declaraciones informativas.

La declaración utilizada como confesión del obligado tributario, no puede pretender establecer una verdad formal. La materia tributaria está sujeta al principio de indisponibilidad del crédito tributario y al principio de legalidad, lo que impide que pueda prevalecer una verdad simplemente confesada sobre la verdad material, que la Administración tributaria debe buscar, como depositaria de un poder meramente vicarial. La Administración tributaria, por tanto, no puede permanecer inactiva ante una declaración tributaria, atribuyendo credibilidad, sin más, a las manifestaciones de los contribuyentes si favorecen la recaudación, debe buscar la verdad material, lo que supone ir más allá de lo que va un juez en el proceso civil⁷⁷⁸.

⁷⁷⁵ ROMERO PLAZA, C., "Prueba y...", *op. cit.*, p. 284; MARCO SANJUÁN, J.A.: "La Prueba en el Procedimiento Económico-Administrativo", *Revista de información fiscal*, Lex Nova, diciembre 2008, p. 59.

⁷⁷⁶ CAYÓN GALIARDO, A., "Cuestiones sobre la prueba...", *op. cit.*, p. 17. Piénsese en el famoso "borrador" de declaración de IRPF, ahora sustituido por la aplicación Rentaweb de la AEAT, que en los casos más sencillos sólo requiere la confirmación de la declaración por el declarante, ya que la AEAT conoce absolutamente todos los datos fácticos.

⁷⁷⁷ PÉREZ ARRAIZ, J., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 118.

⁷⁷⁸ ROMERO PLAZA, C., "Prueba y...", *op. cit.*, p. 285.

Por otra parte, como hemos señalado antes, la LGT recoge la regla del primer párrafo del artículo 108.4 de la LGT entre las presunciones. Sin embargo, la doctrina ha considerado que, en rigor, no se trata de una presunción. Para algunos, que así piensan, se trata de un hecho propio del obligado tributario y su valor probatorio es simplemente consecuencia del principio general de que nadie puede ir contra sus propios actos. Si pretende eso, debe probar que incurrió en error y la certeza de la nueva afirmación⁷⁷⁹.

Para RODRÍGUEZ BEREIJO-LEÓN se trata de una norma que reconoce a la declaración un valor probatorio específico, coincidiendo en que no es una auténtica regla de presunción, ya que no hay dos hechos conectados a efectos probatorios, como es típico de las presunciones, sino uno, la declaración, que debe ser tomada como cierta a los efectos administrativos oportunos, salvo que pueda ser rectificada por su autor en forma restringida o como resultado de una ulterior comprobación administrativa contradictoria⁷⁸⁰. Desde este punto de vista, se trata de una norma que confiere valor probatorio a un documento específicamente tributario, aunque de naturaleza privada, pero eso no significa que la declaración haga ciertos los hechos, sino que la norma permite tenerlos por ciertos, lo que constituye una característica de las normas de prueba legal, y, por ello, se restringen las posibilidades de su rectificación⁷⁸¹.

⁷⁷⁹ En este sentido, PÉREZ ROYO, F., "Derecho Financiero y ...", *op. cit.*, p.231; MENÉNDEZ MORENO, A., "Derecho Financiero y Tributario...", *op. cit.*, p. 215. También niega el carácter de verdadera presunción legal LÓPEZ MOLINO, A.M., "Régimen jurídico de ...", *op. cit.*, p. 367, aunque, para este autor, que estudió el artículo 116 de la LGT de 1963, la norma contiene una confesión extrajudicial, aunque no sea sólo una confesión extrajudicial.

⁷⁸⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 224.

⁷⁸¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 224-225. Para la autora, la utilización del verbo presumir probablemente se debe a que en un ámbito como el tributario difícilmente la ley puede establecer reglas tasas de valoración sobre un determinado medio de prueba, con efectos preclusivos, por esta razón, con ese verbo se estaría estableciendo la eficacia provisional de la prueba, susceptible de ser rectificada por ulterior actividad probatoria en contrario, sin que tampoco pueda impedir una actividad administrativa de comprobación.

Conviene ahora que nos detengamos en la visión que la jurisprudencia nos trasmite sobre el valor probatorio de la declaración y sobre el alcance de la presunción que se contenía en el artículo 116 de la LGT de 1963 y se contiene ahora en el artículo 108.4 párrafo primero de la LGT. La jurisprudencia no tiene dudas de que la presunción sólo alcanza a los datos de hecho “confesados” y no a todo el contenido de la declaración. Tampoco ha dudado en reconocer que el sujeto pasivo no puede sustituir de modo automático los hechos declarados por otros distintos mediante una declaración posterior, si no demuestra que al declarar los primeros incurrió en error de hecho. Así, la Audiencia Nacional desde la Sentencia de 20 de junio de 2002, viene reiterando en cuanto a la eficacia vinculante del artículo 16 de la LGT de 1963, actualmente artículo 108.4 párrafo primero de la LGT que:

“Esta presunción de certeza viene usualmente entendida por la jurisprudencia y la doctrina como referida no a todo el contenido de la declaración, sino respecto a los datos de hecho; lo cual es la interpretación coherente con la faceta confesoria de la declaración tributaria, en los términos que el artículo 117 expone. De este modo, el sujeto pasivo no puede sustituir de modo automático los hechos declarados por otros distintos posteriormente declarados si no demuestra que incurrió en error de hecho; por ello en cuanto a tales hechos y rentas declaradas, las declaraciones complementarias no pueden pretender sustituir de modo automático a las anteriormente presentadas.⁷⁸²”

⁷⁸² Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 20 de junio de 2002, Rec. 961/1999, Roj: SAN 3838/2002 - ECLI: ES:AN:2002:3838, FJ 2. Criterio reiterado por las sentencias de la misma Sala y Sección de 30 de abril de 2003, Rec. 824/200, Roj: SAN 8981/2003 - ECLI: ES:AN:2003:8981, FJ 6; de 8 de julio de 2010, Rec. 93/2007, Roj: SAN 3343/2010 - ECLI: ES:AN:2010:3343, FJ 6; y 16 de septiembre de 2010, Rec. 319/2007, Roj: SAN 3928/2010 - ECLI: ES:AN:2010:3928, FJ 6.

El problema que plantea el alcance de la presunción contenida en el párrafo primero del artículo 108.4 de la LGT es determinar hasta qué punto los datos de hecho declarados por el obligado tributario pueden vincular a la Administración tributaria⁷⁸³. La reiterada doctrina del Tribunal Supremo⁷⁸⁴ hasta la fecha podría resumirse en:

a) “La mera declaración de datos de hecho, si puede ser favorable al contribuyente, no debe ser aceptada sin más por la Administración, permitiendo se sometan a tributación hechos de existencia no probada, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales”⁷⁸⁵. Nos hemos referido ya anteriormente a esta consecuencia lógica del principio de legalidad y también del principio de objetividad en el actuar de las Administraciones Públicas (artículos 9.3 y 103.1 de la CE).

b) Una conclusión con expreso apoyo normativo en la LGT de 1963: “La Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos” (artículo 121.1 de la LGT de 1963) y que los obligados tributarios “están igualmente obligados... a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible” (artículo 35.2 de la LGT de 1963).

⁷⁸³ Problema diagnosticado también por PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 319, quien opina que la doctrina del Tribunal Supremo sobre este tema podría avanzar hacia una mayor claridad.

⁷⁸⁴ Véase por todas Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 7 de abril de 2014, Rec. 4079/2011, Roj: STS 1571/2014 - ECLI: ES:TS:2014:1571, FJ 4. Doctrina reiterada por sentencias de la misma Sala y Sección de 5 de marzo de 2008, Rec. 4606/2002, Roj: STS 3331/2008 - ECLI: ES:TS:2008:3331, FJ 3; de 18 de junio de 2009, Rec. 7807/2003, Roj: STS 5837/2009 - ECLI: ES:TS:2009:5837, FJ 3; y de 7 de octubre de 2010, Rec. 4948/2005, Roj: STS 6041/2010 - ECLI: ES:TS:2010:6041, FJ 3.

⁷⁸⁵ Quizás el Tribunal Supremo quiso decir “si puede ser *no* favorable”, lo que es más coherente con el sentido de la frase. No obstante, esta aseveración se reitera literalmente así en varios fallos.

Estas normas se contienen sin cambios sustanciales en el actual artículo 101.1 párrafo segundo y en el artículo 93.1 de la vigente LGT.

c) “(L)a Administración no puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones”.

Esta afirmación supone entender que la presunción del artículo 108.4 párrafo primero vincula también a la Administración, imponiéndole la obligación de probar, de realizar una actividad de comprobación, más allá de simplemente limitarse a negar la credibilidad de la declaración escudándose la invocación del artículo 105.1 de la LGT. En la medida en que los Tribunales Superiores de Justicia y, por supuesto, los TEAR asuman esta doctrina podrían corregirse muchos comportamientos de los órganos de gestión que tras recibir la declaración y abrir actuaciones de comprobación en las que se solicitan facturas y demás justificantes, se niegan a asumir la declaración rechazando gastos e invocando el artículo 105.1 de la LGT, sin emprender una actividad real de comprobación y concretar otros datos que desmientan los declarados. La doctrina citada equipara adecuadamente las posiciones del declarante y de la Administración Tributaria, pues a ambos incumbe la carga de la prueba en sentido lato, cuando surja discrepancia sobre si los datos consignados en la declaración son o no ciertos⁷⁸⁶.

Entendemos que esta última postura jurisprudencial respecto al párrafo primero del artículo 108.4 de la LGT no contradice la doctrina que considera que el mismo no contiene una verdadera presunción, ya pueda considerarse expresión de la doctrina de actos propios o norma que reconoce a la declaración un valor probatorio específico, visiones que, por otra parte, no son a nuestro

⁷⁸⁶ PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 320.

juicio antagónicas, sino todo lo contrario. La presunción, aún impropia, de veracidad o certeza de las declaraciones no puede extremarse al punto de impedir la actividad comprobadora de la Administración, pero tampoco cabe relativizarla y afirmar que sólo vincula al declarante y nunca a la Administración⁷⁸⁷. En este sentido, la doctrina del Tribunal Supremo implica mayores obligaciones de prueba para la Administración, de la que en principio podría resultar de una lectura aislada de los artículos 101.1 párrafo segundo y 108.4 primer párrafo de la LGT.

5.1.2 La prueba documental

La prueba documental tiene una especial trascendencia en el procedimiento de gestión tributaria. Ciertamente, no puede decirse que los procedimientos de gestión tributaria estén marcados por la oralidad, sino que son fundamentalmente procedimientos escritos, de ahí la importancia que tienen los documentos aportados por el obligado tributario y producidos o aportados por la Administración, que van a formar el expediente administrativo⁷⁸⁸. Además, la práctica revela cierta aversión de los órganos administrativos, incluidos los Tribunales Económico-Administrativos, a admitir otros medios de prueba distintos de los documentos⁷⁸⁹. Por otro lado, el procedimiento de aplicación de los tributos presenta, respecto a esta prueba, una característica que no concurre en el proceso civil, en el que rige el principio dispositivo: la posibilidad de imponer

⁷⁸⁷ En este mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17 ed., Tecnos, Madrid, 2006, p. 374.

⁷⁸⁸ ROMERO PLAZA, C., "Prueba y...", *op. cit.*, p. 264.

⁷⁸⁹ VILLAR ROMERO hablaba de la gran "repugnancia en admitir medios de prueba que no consistan en documentos", VILLAR ROMERO, J.M., *Derecho procesal administrativo*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944, pp. 105-106.

tanto a la Administración como al obligado tributario la obligación de aportar al procedimiento determinados documentos⁷⁹⁰.

Ni el Código Civil ni la LEC ofrecen un concepto de documento. El Código Civil se limita a distinguir, en base a los sujetos que intervienen en su formación, entre documentos públicos (artículo 1216 del CC) y documentos privados (artículos 1223 del CC). La LEC, sin definir, como apuntamos, lo que debe considerarse por documento, sí parece que considera como tales a los que tienen forma escrita, ya que otros medios de prueba que reproducen palabras, sonidos, imágenes, etc. se tratan de forma separada por la Ley en los artículos 382 a 384.

Por otro lado, la LPAC no ofrece tampoco una definición de lo que debe entenderse por documento, sin embargo, sí impone la forma escrita para los documentos emitidos por las Administraciones Públicas (artículo 26.1 de la LPAC) aunque se especifica que debe hacerse “a través de medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija otra forma más adecuada de expresión y constancia”. Sin embargo, en su artículo 70.1 sí se preocupa de definir el expediente administrativo, señalando que “se entiende por expediente administrativo el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla”.

Para intentar avanzar una definición, válida para el procedimiento tributario, de lo que deba ser considerado como documento, consideramos necesario volver, una vez más, nuestros ojos hacia la doctrina procesalista y así, convenimos con MONTERO AROCA⁷⁹¹ que, para llegar a un concepto razonable

⁷⁹⁰ PUGLIESE, M., “La prueba en el proceso tributario”, *op. cit.*, pp. 152 y ss.

⁷⁹¹ Véase MONTERO AROCA, J., *El Proceso civil. Los procesos ordinarios de declaración y de ejecución*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 686.

de documento, debe precisarse primero cuáles son los elementos que hacen que “algo” deba ser considerado como tal. Esos elementos, sin los cuales es difícil pensar siquiera en la existencia de un documento, son:

a) La consideración de “cosa”: El documento ha sido siempre una cosa mueble, capaz de ser transportada a presencia judicial o, en nuestro caso, al órgano decisor. Eso excluye los inmuebles. Durante siglos esa cosa ha sido papel, pero en nuestros tiempos puede ser una memoria *flash* o *pendrive* (los disquetes y pronto los discos compactos de CD son ya casi cosa del pasado) o un DVD. El correo, la correspondencia postal siempre ha podido aportarse al proceso como prueba, pero hoy día es electrónico ¿cuál es el soporte físico del correo electrónico? Nos ocuparemos en seguida de ello.

b) El contenido: La cosa que es el soporte del documento representa un hecho o acto jurídico, no pudiendo confundirse entre una y otro. Debe distinguirse entre el hecho o acto jurídico y la cosa que lo representa.

c) La forma de la representación: Se trata de un aspecto clave en la actualidad para definir el documento, porque habrá que determinar si la forma de representación ha de ser escrita o si puede ser cualquier otra manera de representar el hecho o acto, como pueden ser la imagen o el sonido.

El Código Civil y la LEC de 2000 parten de la opción escrita, en el caso del primero lógicamente, habida cuenta de la fecha de su promulgación. La LEC parte en los artículos 265, 273 a 280, 299, 300, 317 a 332 y 334 de la forma escrita. Sólo admite la existencia de documentos que no son escritos en su artículo 333, pero lo hace para referirse a dibujos, fotografías, croquis, planos, mapas y otros documentos que no incorporan predominantemente textos

escritos de los que pueden sacarse copias⁷⁹². La LEC, pues, como ha dicho ABEL LLUCH, opta por un concepto estricto de documento, que presupone el soporte papel y la escritura. En la Exposición de Motivos de la LEC, se anticipa que: “No habrá de forzarse la noción de prueba documental (...) y no es de excluir, sino que la ley lo prevé, la utilización de nuevos instrumentos probatorios, como soportes, hoy no convencionales, de datos, cifras y cuentas, a los que, en definitiva, haya de otorgárseles una consideración análoga a la de las pruebas documentales” (párrafo 13^a, epígrafe XI). Esto es, no son documentos, pero sí tienen tratamiento procesal similar⁷⁹³.

Por ello, puede concluirse con MONTERO AROCA, que, a los efectos de la prueba civil, y, por tanto, de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria dada la remisión del artículo 106.1 de la LGT, para hablar de documento tienen que concurrir dos requisitos: en primer lugar, la expresión escrita de un acto o pensamiento humano, y, en segundo lugar, que conste en soporte que pueda llevarse al tribunal (u órgano decisor) y ser unido a las actuaciones⁷⁹⁴.

⁷⁹² Para MONTERO AROCA, no se trata de “si las fuentes de prueba que reproducen la imagen el sonido han de poder incorporarse al proceso; esto es algo que no se discute. La controversia surge en torno a dos aspectos: 1) Según nuestro derecho positivo una forma de representación que no sea escrita (en todas sus variantes: manuscrita, mecanografiada, impresa, taquigrafiada, pero también sea cual fuere su soporte: papel, disquete, compacto) no es un documento. Esto es algo que hay que admitir guste o no guste y que se impone al intérprete, a no ser que éste no se sienta vinculado por la ley. 2) Asumido lo anterior, hay que preguntarse a continuación si el medio de prueba documental puede ser el cauce adecuado para introducir en el proceso formas de representación del hecho o del acto distintas de la escritura, y aquí sí puede contestarse teóricamente de modo afirmativo, aunque habrá luego que matizar qué es lo que ocurre según la ley. MONTERO AROCA, J., “El Proceso civil...”, *op. cit.*, pp. 677-678.

⁷⁹³ ABEL LLUCH, X, “Prueba electrónica” en AA VV, *La prueba electrónica*, ABEL LLUCH, X. Y PICÓ I JUNOY, J. (Dir.), GINÉS CASTELLET, N. (Coord.), JM Bosch, Barcelona, 2011, p. 48. Sobre la evolución del concepto de documento puede verse ELÍAS BATURONES, J.J., “La prueba de documentos electrónicos ...”, *op. cit.*, pp. 19 y ss.

⁷⁹⁴ *Ibidem*, p. 678. Entiende el autor, y lo compartimos, que no puede seguir considerándose necesario un tercer requisito relativo a que el soporte pueda leerse sin necesidad de un aparato, y un cuarto requisito le parece discutible: el que exigiría que no necesite actividad de práctica de la prueba adicional, aparte de la presentación (por lo menos en el caso de no ser impugnada la autenticidad). En cuanto al tercer requisito, añadiremos por nuestra parte que desde la

Nombrados en el párrafo segundo del artículo 299 de la LEC, con separación de los tradicionales medios de prueba y, por tanto, de los documentos públicos y privados, los medios prueba audiovisuales y la prueba por instrumentos informáticos se consideran por la LEC un medio de prueba autónomo, distinto de los documentos. Ello también se desprende de su regulación separada en la sección 8ª, dentro del Capítulo VI “De los medios de prueba y las presunciones” del Título I del Libro II, arts. 382 a 384 de la LEC⁷⁹⁵, si bien la regulación es muy similar, como avanzaba la Exposición de Motivos de la LEC.

La jurisprudencia, por su parte, ha evolucionado hasta desligar el concepto de documento de su forma de presentación, entendiendo que, a efectos dogmáticos, lo fundamental no es el tipo de soporte, sino la voluntad de dotar de perpetuación al pensamiento y la declaración de voluntad, cualquiera que sea el soporte –papel, audiovisual o informático– en que se recoja esa declaración de conocimiento o voluntad⁷⁹⁶. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 15 de enero de 2020, reiterando la doctrina asentada en otros pronunciamientos de la misma Sala ha dicho:

“El soporte papel ha sido superado por las nuevas tecnologías de la documentación e información. Cualquier sistema que permita incorporar

promulgación de la Ley 39/2015, el procedimiento administrativo electrónico ya no es sólo una opción. En cuanto al cuarto requisito, si se aporta algo como prueba que necesita a su vez prueba de su veracidad (por ejemplo, una grabación videográfica), no estaríamos en presencia de un documento al menos en el sentido de la LEC.

⁷⁹⁵ ABEL LLUCH, X, “Prueba electrónica...”, *op. cit.*, p. 50. Según el autor, “para dar cabida a los documentos electrónicos –y, en general a los medios reproductivos– dentro de la prueba documental será necesario reformular el concepto “clásico” de documento, apegado a la escritura y al papel, y aceptar que “los nuevos soportes serán los documentos del siglo XXI”, opción descartada por la LEC”.

⁷⁹⁶ Véase para un estudio de la evolución del concepto de documento en la jurisprudencia. ABEL LLUCH, X., “Prueba electrónica...”, *op. cit.*, pp. 42 a 48.

ideas, declaraciones, informes o datos susceptibles de ser reproducidos en su momento, suple con ventajas al tradicional documento escrito, siempre que existan instrumentos técnicos que permitan acreditar la fiabilidad y seguridad de los impresos en el soporte magnético. Se trata de una realidad social que el derecho no puede desconocer. El documento electrónico imprime en las “neuronas tecnológicas”, de forma indeleble, aquello que se ha querido transmitir por el que maneja los hilos que transmiten las ideas, pensamientos o realidades de los que se quiere que quede constancia. Su autenticidad es tan firme que supera la realidad que puede visualizarse en un documento escrito. El documento electrónico adquiere, según sus formas de materializarse, la posibilidad de adquirir las categorías tradicionales de documentos privados, oficiales o públicos, según los elementos técnicos que se incorporen para su uso y materialización. La Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información consagra la validez del contacto electrónico lo que dota a los resortes informáticos de la misma validez que los soportes tradicionales”⁷⁹⁷.

Con los antecedentes expuestos, creemos poder estar en disposición de apuntar una definición de documento válida para el procedimiento de aplicación de los tributos, no contradictoria con el concepto de documento que se colige de la LEC, a la que la LGT se remite, e incluso compatible con un concepto amplio de documento al que se refiere recientemente un sector de la doctrina procesalista⁷⁹⁸. Así, entendemos por documento cualquier soporte, material o

⁷⁹⁷ Tribunal Supremo. Sala de lo Penal, Sec. 1, Sentencia de 15 de enero de 2020, Rec. 2452/2018, Roj: STS 94/2020 - ECLI: ES:TS:2020:94, FJ 4, reiterando el criterio sentado desde la Sentencia de la misma sala y sección de 5 de diciembre de 2012, rec. 2216/2011, Roj: STS 8701/2012 - ECLI: ES:TS:2012:8701, FJ 43.

⁷⁹⁸ SANCHÍS CRESPO, a partir de la actual posición de la jurisprudencia, en su mayoría penal, entiende por documentos “todos aquellos objetos en los que, a través de la vista, el oído o el tacto, pueda percibirse una manifestación de la voluntad o revelen a simple vista la existencia de un dato de interés para el proceso”. SANCHÍS CRESPO, C. y CHAVELI DONET, E.A., *La prueba*

electrónico, susceptible de ser entregado a la Administración tributaria y unido al expediente administrativo, que sea idóneo para incorporar contenido gráfico, sea de escritura, sea de otro tipo, que resulte fácilmente legible o visualizable, directamente o mediante instrumentos electrónicos al uso⁷⁹⁹.

A partir de esta noción abordaremos ahora la distinción entre prueba de documentos públicos y prueba de documentos privados, pues de forma separada se contemplan en el artículo 299 de la LEC, ofreciendo importantes diferencias en cuanto a su práctica y valoración. Junto a estos dos medios de prueba, contemplados generalmente, estudiaremos el valor probatorio de algunos instrumentos en los que se materializan en el procedimiento de gestión tributaria, aquellos que, a nuestro juicio, revisten mayor interés: diligencias, contabilidad y libros de los comerciantes, y facturas. También abordaremos, aunque sea someramente, los documentos electrónicos y aquellos instrumentos probatorios a que se refiere el número 2 del artículo 299 de la LEC.

5.1.2.1 Documentos públicos

El artículo 1216 del CC establece una verdadera definición de lo que ha de entenderse por documento público: “Son documentos públicos los

por medios audiovisuales e instrumentos de archivo en la LEC 1/2000 (Doctrina, jurisprudencia y formularios), Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 64.

⁷⁹⁹ Siguiendo a PITA GRANDAL, las corrientes doctrinales existentes en relación con el concepto de documento se pueden reconducir a tres posiciones: para la primera, que sostiene un concepto relajado, es documento toda clase de objetos que tengan real o pretendidamente una función probatoria siempre que sean susceptibles de ser llevados ante la presencia del juzgador; para la segunda, que es una posición intermedia, no es suficiente con que el documento sea una cosa, sino que es necesario que sea representativo de un hecho, representación que puede obtenerse mediante la escritura o mediante los demás medios representativos (fotografía, planos, disquetes, etc.); finalmente, para la tercera posición, que sostiene un concepto estricto, el concepto de documento es el de nuestros textos legales y, en consecuencia, sólo se consideran documentos el objeto o materia en que consta por escrito una declaración de voluntad o de conocimiento, o cualquier expresión del pensamiento. PITA GRANDAL, A.M., “La prueba...”, *op. cit.*, p. 206.

autorizados por un Notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la ley.”

Por su parte, la LPAC define los documentos públicos administrativos como “los válidamente emitidos por los órganos de las Administraciones Públicas. Las Administraciones Públicas emitirán los documentos administrativos por escrito, a través de medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija otra forma más adecuada de expresión y constancia.”

De manera más ejemplificativa⁸⁰⁰, el artículo 317 de la LEC contiene una enumeración de documentos a los que otorga la consideración de documentos públicos a efectos de prueba, respetando la tradicional distinción en documentos judiciales, notariales y administrativos⁸⁰¹.

La noción de documento público, en definitiva, pasa por la de fe pública, en la que se distingue entre quien da fe y quien realiza el acto. La dación de fe fue asumida en un momento histórico por el Estado, quien la atribuyó a determinados funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones⁸⁰².

⁸⁰⁰ RUIBAL PEREIRA, L., La aportación de prueba documental en los procedimientos tributarios: evolución jurisprudencial y cuestiones pendientes, Francis Lefebvre, Madrid, 2019, p. 13.

⁸⁰¹ “1.º Las resoluciones y diligencias de actuaciones judiciales de toda especie y los testimonios que de las mismas expidan los Letrados de la Administración de Justicia. 2.º Los autorizados por notario con arreglo a derecho. 3.º Los intervenidos por Corredores de Comercio Colegiados y las certificaciones de las operaciones en que hubiesen intervenido, expedidas por ellos con referencia al Libro Registro que deben llevar conforme a derecho. 4.º Las certificaciones que expidan los Registradores de la Propiedad y Mercantiles de los asientos registrales. 5.º Los expedidos por funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones. 6.º Los que, con referencia a archivos y registros de órganos del Estado, de las Administraciones públicas o de otras entidades de Derecho público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, Administraciones o entidades.”

⁸⁰² MONTERO AROCA, J., “El Proceso civil...”, *op. cit.*, p. 680. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 230.

Por lo que se refiere a la forma de producción de la prueba, el artículo 318 de la LEC establece que, para que los documentos públicos tengan la fuerza probatoria establecida en el siguiente artículo 319 de la LEC (valor de prueba legal o tasada, como veremos) deben aportarse al proceso “en original o por copia o certificación fehaciente, ya sean presentadas éstos en soporte papel o mediante documento electrónico”. También la tendrán, continua el precepto, si, habiendo sido aportados por copia simple, en soporte papel o imagen digitalizada, conforme a lo previsto en el artículo 267 de la LEC⁸⁰³, no se hubiere impugnado su autenticidad. Es decir, se asocia la forma de aportación del documento a su valor probatorio.

Debemos tener en cuenta a estos efectos, que la segunda opción será la usual en el procedimiento de gestión tributaria. No sólo ya porque la cada vez mayor implantación de la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración impida muchas veces presentar el documento público original, sino también porque lo impide el número 3 del artículo 28 de la LPAC, pues, con carácter general, las Administraciones “no exigirán a los interesados la presentación de documentos originales, salvo que, con carácter excepcional, la normativa reguladora aplicable establezca lo contrario”. No obstante, si los órganos de aplicación de los tributos pusiesen en duda la autenticidad del documento público así aportado, lo que entra dentro de sus facultades de comprobación, creemos que debería procederse a su cotejo conforme a las prevenciones del artículo 320 de la LEC o, requiriendo al obligado tributario para que aporte el original.

⁸⁰³ El artículo 267 de la LEC, relativo a la forma de presentación de los documentos públicos en los procesos declarativos, establece que los documentos públicos “podrán presentarse por copia simple, ya sea en soporte papel o, en su caso, en soporte electrónico a través de imagen digitalizada incorporada como anexo que habrá de ir firmado mediante firma electrónica reconocida y, si se impugnara su autenticidad, podrá llevarse a los autos original, copia o certificación del documento con los requisitos necesarios para que surta sus efectos probatorios.”

En cuanto a su valor probatorio, tanto la LEC como el Código Civil confieren al documento público un singular valor probatorio, pues, producida la prueba conforme al artículo 318 de la LEC citado, el documento público tiene valor de prueba legal o tasada. Efectivamente, el artículo 319.1 de la LEC ordena que, cumplidos los requisitos y casos de los artículos siguientes⁸⁰⁴, los documentos públicos comprendidos en los números 1.º a 6.º del artículo 317, esto es los documentos intervenidos por notarios, registradores de la propiedad o mercantiles, corredores de comercio o funcionarios públicos legalmente habilitados para dar fe en el ejercicio de sus funciones, “harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso, intervengan en ella”.

Por su parte, el artículo 1218 del CC había establecido, y es un precepto que no ha sido derogado, que los documentos públicos “hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste.” También señala que “harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros.”

La doctrina procesalista ha interpretado ambos preceptos entendiendo que la eficacia probatoria privilegiada no se extiende a todo el documento, sino

⁸⁰⁴ Se está refiriendo aquí al artículo 320, donde se regula la impugnación de documentos públicos y la forma de cotejo y comprobación de los mismos; al artículo 321 donde se ordena la forma de proceder en los casos en que el documento público esté incompleto; al artículo 322, donde se dan reglas para documentos públicos no susceptibles de cotejo o comprobación (escrituras antiguas sin protocolo, o cuyo protocolo hubiese desaparecido, otros documentos públicos que carezcan de original...); y el artículo 323, que se refiere a documentos públicos extranjeros.

sólo a lo que el fedatario o funcionario público ha comprobado personalmente y así lo ha hecho constar. En suma, el valor de prueba legal comprende⁸⁰⁵:

a) El hecho de que el documento ha sido realizado por el fedatario y de que en él han intervenido las personas cuya identidad se reflejan el documento.

b) La fecha, lugar de otorgamiento y demás hechos relativo a circunstancias exteriores en que se produjo el documento.

c) El hecho de que las partes intervinieron en su otorgamiento manifestando lo que el documento se dice.

d) Todos los hechos y actos que se realizan y se describen por el fedatario o funcionario público, producidos o existentes ante él, en el momento de la redacción del documento.

Ahora bien, el apartado c) debe matizarse. Debemos distinguir, por un lado, entre lo que el documento público dice que manifestaron las partes ante el fedatario público y, por otro, si realmente lo que manifestaron se corresponde con la realidad. En cuanto al primer extremo, el documento tiene valor de prueba tasada, pero no en cuanto al segundo. Por ejemplo, una escritura pública de compraventa de un inmueble cuyo precio se confiesa recibido antes del otorgamiento de la misma, hará prueba plena de que las partes identificadas celebraron en determinado lugar un contrato de compraventa de determinado inmueble, pero no lo hará de que el inmueble se entregara realmente, ni de que el precio pactado fuera el que realmente se pagó, ni siquiera de que realmente la realidad comercial fuera una compraventa y no una donación.

⁸⁰⁵ Véase MONTERO AROCA, J., "El Proceso civil ...", *op. cit.*, p. 700.

Quiere esto decir que todos los demás extremos a los que pueda referirse el documento público no es que no tengan valor probatorio, lo que carecen es de valor de prueba legal o tasada. En otras palabras, el resto de su contenido puede ser sometido a discusión y se apreciará junto con otras pruebas. La fe pública no cubre, ni la eficacia probatoria del documento alcanza, a la veracidad intrínseca de las declaraciones efectuadas por los intervinientes. Por lo tanto, sobre la veracidad del contenido declarado tienen libertad de apreciación los tribunales, y también los órganos de aplicación de los tributos, en función del conjunto de la prueba practicada⁸⁰⁶.

Cuando en una escritura pública se crean y regulan relaciones jurídicas, el fedatario público que interviene en la misma se limita a transcribir la declaración de voluntad de los particulares, sin que pueda constatar la veracidad de las manifestaciones que se viertan en su presencia, por lo que parece lógico que este documento, en cuanto a su contenido, no tenga una valoración especial respecto a otro tipo de pruebas, y por lo tanto su valoración se debe realizar en conjunto con otras pruebas⁸⁰⁷. La jurisprudencia es consciente de ello, y así, el Tribunal Supremo en varias resoluciones ha señalado que:

“ha de reiterarse una vez más la doctrina de esta Sala, según la cual el valor o eficacia de un documento público no se extiende a su contenido o a las declaraciones que en él hagan los otorgantes, pues, aunque en principio hacen prueba contra éstos y sus causahabientes, la veracidad intrínseca de las mismas puede ser desvirtuada por prueba en contrario, sin que tal medio probatorio tenga prevalencia sobre los demás, vinculando al Juez solo respecto de su otorgamiento y fecha, dado que el resto de su contenido puede ser sometido a apreciación con otras pruebas

⁸⁰⁶ Véase FERNÁNDEZ VAQUERO, J.L., en AA VV, “Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil...”, *op. cit.*, p. 1492.

⁸⁰⁷ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en...” *op. cit.*, p. 87.

(sentencias de 26 de enero de 2.001, 22 de noviembre de 2.004 y 18 de octubre de 2.005 , entre otras).⁸⁰⁸

Y, por ello también, en un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, en el que la sala de instancia había negado que existiera simulación en la aportación de un terreno y la aportación de participaciones en la constitución de una sociedad, argumentando que los negocios efectuados eran reales y auténticos, calificados ambos por notarios que no podrían autorizar un negocio simulado, por prohibirlo el Reglamento Notarial, el Tribunal Supremo rechaza este razonamiento y casa la sentencia, que había estimado el recurso contencioso-administrativo, desestimándolo, con la siguiente argumentación:

“Es evidente que la intervención notarial a que se refieren el artículo 143 y siguientes del Reglamento Notarial no garantiza que los instrumentos públicos en que intervienen sean válidos, pues tal condición puede depender, como sucede en este caso, de circunstancias ajenas al contrato que se celebra. En cualquier caso, no puede olvidarse que la Hacienda Pública es un tercero en los documentos aquí cuestionados por lo que la prueba de dichos documentos con respecto a terceros se produce en los estrictos límites que el artículo 1218 del Código Civil proclama. Naturalmente que lo dicho para los instrumentos notariales es predicable para los asientos registrales dada la conexión entre aquellos y estos en virtud de lo dispuesto en el artículo tercero de la LH, y siempre con el límite establecido en el artículo 1. 3º de dicho texto legal.⁸⁰⁹”

⁸⁰⁸ Por todas, Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 28 de noviembre de 2007, Rec. 3613/2000, Roj: STS 7776/2007 - ECLI: ES:TS:2007:7776, FJ 4.

⁸⁰⁹ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso, Sec. 2, Sentencia de 22 de junio de 2016, Rec. 3176/2014, Roj: STS 2823/2016 - ECLI: ES:TS:2016:2823, FJ 7.

La doctrina del TEAC avala igualmente, como no puede ser de otro modo, esta interpretación de los preceptos sobre la valoración de la prueba de documentos públicos. Así, en una Resolución de 13 de febrero de 2002, dictada en unificación de criterio, resolviendo en un supuesto en el que se discutía si el precio de venta de un inmueble debía ser o no el reflejado en la escritura, el TEAC dijo:

“... hay que indicar que el art. 1.218 del Código Civil establece que los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, pero en modo alguno de la veracidad de las manifestaciones efectuadas por los otorgantes. Por tanto, de la mencionada escritura, se hace prueba de la fecha de las ventas de los inmuebles correspondientes, así como de la existencia de dicho negocio jurídico, pero en ningún caso prueba del precio consignado en la misma. (...) en virtud del principio de libre valoración de la prueba recogido tanto en el Código Civil, Ley de Enjuiciamiento Civil, y Ley General Tributaria, la escritura pública no puede ser la única e inatacable prueba de valoración en una compraventa (...)”

En consecuencia, se admite como valor de transmisión el declarado en contratos privados, así como el manifestado por terceros, y se unifica criterio “declarando que la aportación de contratos privados, así como las manifestaciones de terceros y la aportación de recibos o documentos pueden constituir prueba suficiente que rebata lo consignado en escritura pública⁸¹⁰.”

⁸¹⁰ TEAC, Unificación de criterio. Resolución de 13 de septiembre de 2002. RG 00/1653/1999.

5.1.2.2 Valor probatorio de diligencias

De acuerdo con el párrafo tercero del artículo 99.7 de la LGT, que contiene su definición legal las diligencias son “documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones.” Las diligencias, establece también esta norma, no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Las diligencias son, junto con las comunicaciones, informes y documentos prevenidos por la normativa específica de cada procedimiento (por ejemplo, las actas en el procedimiento inspector) medios de documentación de los procedimientos de aplicación de los tributos⁸¹¹. Tienen, por establecerlo el citado artículo 99.7 y reiterarlo el artículo 107.1 de la LGT, naturaleza de documentos públicos.

⁸¹¹ El número 7 del artículo 99 de la LGT es fruto de una enmienda del Grupo Popular que solicitaba su inclusión entre las normas comunes de los procedimientos tributarios, al considerar que estas tres formas de documentación no son específicas del procedimiento inspector, como contemplaba el proyecto, sino de carácter general, que pueden ser utilizadas en todos los procedimientos de aplicación de los tributos. MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., Coord., “Ley General Tributaria...”, *op. cit.* p. 519. Efectivamente, hasta la entrada en vigor de la LGT de 2003, estos conceptos se hallaban regulados en los artículos 44 y siguientes del RGI, por lo que su ámbito de utilización era menor.

El contenido de las diligencias se determina por el artículo 98 del RGGIAT, que establece unos requisitos obligatorios⁸¹² y otros facultativos⁸¹³ para estos documentos.

La tramitación de las diligencias se encuentra regulada por el artículo 99 del RGGIAT, modificado por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, destacando las notas que resumimos seguidamente. Se establece la posibilidad de que las diligencias se extiendan sin sujeción a un modelo preestablecido, si bien, cuando fuera posible, se extenderán en éste. Las diligencias podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica. Son documentos bilaterales, pues deben ser firmados por el actuario y por la persona o personas con quienes se entiendan éstas, a quienes se les entregará un ejemplar. En el

⁸¹² Los requisitos que debe contener toda diligencia, según el núm. 1 del artículo 98 del RGGIAT son: a) Lugar y fecha de su expedición. b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente. c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene. d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones. e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide. f) Hechos y circunstancias que se hagan constar. g) El resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades o en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁸¹³ Potestativamente, las diligencias pueden hacer constar otros contenidos de diversa naturaleza: La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios; los resultados de las actuaciones de obtención de información; la adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento; los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones y la representación otorgada (artículo 98.2 del RGGIAT). Incluso pueden contener hechos y circunstancias de determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros, pues la enumeración no es cerrada: las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias; las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito; la identificación de los responsables solidarios o subsidiarios de la deuda y de la sanción tributaria, así como las circunstancias y antecedentes determinantes de la responsabilidad; los hechos determinantes de la iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal; los hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras y los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la Administración (artículo 98.3 del RGGIAT).

caso de diligencias que se suscriban mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados⁸¹⁴. No obstante, cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el actuario, y de la misma se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el correspondiente trámite de audiencia o de alegaciones. Finalmente, el reglamento contiene una precisión no por obvia, menos importante: las diligencias se incorporarán al respectivo expediente⁸¹⁵.

Examinemos ahora la eficacia probatoria de estos documentos, para lo que volveremos a la LEC, a fin de comprobar si alguna norma les afecta. Efectivamente, el artículo 319.2 de la LEC⁸¹⁶ estableció una especie de segunda clase de documentos administrativos públicos que no poseen la misma fuerza probatoria que los de la clase primera, es decir, no son de los que hacen prueba plena en el sentido que comentábamos en el apartado anterior, sino que su fuerza probatoria es la que establezca la propia ley que les otorga el carácter de documentos públicos. Pues bien, un tipo paradigmático de documento público al que se aplica esta norma lo constituyen precisamente las diligencias emitidas en

⁸¹⁴ Cuando la persona con quien se entiendan las actuaciones se negase a firmar o no pudiese hacerlo, se hará constar así en ella, sin perjuicio de la entrega del ejemplar correspondiente. Si se negase a recibir la diligencia o los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados, se hará constar así en ella, y, en su caso, se considerará un rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111 de la LGT (artículo 99.2 párrafo segundo del RGGIAT).

⁸¹⁵ Aún contiene el reglamento en núm. 4 del precepto una norma complementaria, que se pliega al cumplimiento del principio de eficacia: "Cuando las diligencias recojan hechos o circunstancias que puedan tener incidencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador iniciados o que se puedan iniciar se remitirá copia al órgano competente que en cada caso corresponda."

⁸¹⁶ Artículo 319.2 "La fuerza probatoria de los documentos administrativos no comprendidos en los números 5.º y 6.º del artículo 317 a los que las leyes otorguen el carácter de públicos, será la que establezcan las leyes que les reconozca tal carácter. En defecto de disposición expresa en tales leyes, los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos se tendrán por ciertos, a los efectos de la sentencia que se dicte, salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado."

los procedimientos de aplicación de los tributos, que tienen el valor probatorio que determina el artículo 107.1 de la LGT, norma que además les atribuye la naturaleza de documentos públicos⁸¹⁷.

En este caso, además, el artículo 107 LGT⁸¹⁸ establece no una sino dos normas en cuanto a la eficacia probatoria de estos medios de documentación de los procedimientos de aplicación de los tributos. Esta norma, en efecto, contiene una doble presunción *iuris tantum* de veracidad⁸¹⁹ que supone, en definitiva, una inversión de la carga de la prueba que deja en manos del obligado tributario la actividad probatoria que desvirtúe el contenido probatorio de este tipo de documentos⁸²⁰.

La primera presunción se encuentra en el número 1 del precepto:

⁸¹⁷ Como ha puesto de relieve MONTERO AROCA, es evidente “que en este caso se ha pretendido hacer lo que legalmente no se podía hacer, pues se ha tratado de que una misma persona hiciera un acto y diera fe del contenido de ese acto”. En los casos contemplados en los números 3.º, 4.º y 5.º del artículo 317 de la LEC, los funcionarios expiden una certificación, lo que presupone la existencia de un archivo y en él de un documento original, y además que esos funcionarios están dotados por la Ley de fe pública. Estas dos circunstancias no concurren en el caso de las diligencias, pues son extendidas por un funcionario que no tiene fe pública, ni las extiende a partir de un documento original custodiado en un archivo. MONTERO AROCA, J. “El Proceso civil...”, *op. cit.*, p. 681.

⁸¹⁸ La misma norma se reitera en el artículo 144 de la LGT al regular el valor probatorio de las actas de la Inspección.

⁸¹⁹ Realmente, la norma se titula “Valor probatorio de las diligencias” y contiene la regulación de unas reglas que no se han querido incluir por el Legislador en la norma dedicada a las “Presunciones en materia tributaria” (artículo 108 de la LGT). Impropiamente se las suele tildar de “presunciones” en la literatura tributarista y en la jurisprudencia, nosotros, para simplificar, también lo haremos, si bien somos conscientes de que resulta técnicamente incorrecto calificar este tipo de previsiones legales como “presunciones”, desde el momento en que no son una norma que se establezca para facilitar la prueba de un hecho a través de la acreditación de otro hecho distinto, sino una regla que pretende atribuir a estos documentos un determinado valor probatorio. Véase VEGA BORREGO, F.A., “El valor probatorio de las actas y diligencias de la inspección de los tribunales en el orden jurisdiccional, administrativo y penal”, *Revista de estudios económicos y empresariales*, núm. 11, 1998, pp. 225 a 233.

⁸²⁰ SUBERBIOLA GARBIZU, I., “Aspectos problemáticos...” *op. cit.*, p. 637.

“1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

La primera presunción es, pues, que hacen prueba de los “hechos que motiven su formalización”, salvo prueba en contrario, habiéndose apuntado por la doctrina que se debe referir más bien a los hechos que se señalan en la diligencia, pues conviene recordar, por una parte, que en las diligencias deben constar hechos y no juicios de valor, ni argumentaciones jurídicas ⁸²¹. No tenemos inconveniente en compartir esta precisión, siempre que se entienda por “señalar” que el actuario describa los hechos constatados por él mismo, no, por ejemplo, que proceda a una simple enumeración de datos obrantes en su poder⁸²².

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, confirmó el valor probatorio de las diligencias, señalando que el precepto de la LGT examinado⁸²³ “constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas

⁸²¹ BANACLOCHE PÉREZ, J.: “La prueba en los procedimientos tributarios”. *Impuestos*, núm. 2, Sección Editorial, febrero 2013, Año 29, LA LEY 164/2013, p. 5. Consulta Online.

⁸²² En sentido coincidente con nuestra posición, SUBERBIOLA GARBIZU ha señalado que “se desplaza sobre el contribuyente la prueba a contrario de la actuación administrativa en la que simplemente puede existir una mención a los datos que obran en su poder, como si esta mención supusiese una presunción de veracidad de cualquier información por el mero hecho de que sea conocida y archivada por la Administración. En este sentido, no se puede admitir que dicha información tenga una respuesta única, hay que estar al origen de cada dato e información sin que el conocimiento mismo por parte de la Administración venga a añadir ningún valor probatorio al que le otorgue su origen.” SUBERBIOLA GARBIZU, I. “Aspectos problemáticos...” *op. cit.*, p. 637.

⁸²³ El artículo 145.3 de la LGT de 1963 que, aunque refiriéndose al procedimiento inspector, en términos similares al actual artículo 107 de la vigente LGT, establecía que “las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”.

y diligencias (...), cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias.⁸²⁴

Los hechos, por tanto, que hacen prueba frente al obligado tributario son aquellos que hayan sido constatados por el actuario, percibidos directamente por el mismo. Siguiendo lo que opinaron ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBAT, una interpretación que pretenda que los hechos, “que motiven su formalización”, son cualquiera que puedan recogerse en la diligencia o en el acta, sí podría tildarse de inconstitucional, pues bastaría que el actuario consignase en la diligencia o en el acta, por ejemplo, un volumen de ventas o beneficios para trasladar al obligado tributario, la carga de la prueba en contrario, cosa que, evidentemente, produciría indefensión. Como bien entienden estos autores, “los hechos que motivan el otorgamiento del acta o de la diligencia, y de los que se hace prueba, no pueden ser otros que aquellos que pueden ser objeto de inmediata y directa percepción por el actuario, como pueden ser el contenido del asiento contable, el de un documento que ha sido directamente examinado por el inspector o el resultado de un recuento material de existencias”⁸²⁵.

Las diligencias, por tanto, como ha afirmado el Tribunal Constitucional, constituyen un primer medio de prueba, pero no el único, incluso en el procedimiento de aplicación de los tributos. Rige en todo caso el principio de libre valoración de la prueba. La presunción de veracidad de las diligencias no puede suponer que los hechos reflejados en las mismas queden probados por su simple

⁸²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril de 1990, FJ 8.

⁸²⁵ ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos Tributarios”, *op. cit.*, pp. 304-305.

constancia en ellas, trasladándose al obligado tributario la carga de probar que no son ciertos, que están huérfanos de otras pruebas o que son incorrectos. Esto, llevado a su extremo, colocaría al obligado tributario ante una tesitura de prueba imposible, dejándolo en una situación de indefensión contraria al artículo 24 de la CE⁸²⁶.

Examinemos ahora la segunda presunción, que se contiene el número 2 del artículo 107 de la LGT. Dice la norma:

“2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.”

Esta presunción *iuris tantum* de veracidad de los hechos aceptados y de sus manifestaciones implica que el obligado tributario tenga que demostrar dos cosas: que incurrió en error de hecho y, además, la falsedad o inexactitud de lo admitido⁸²⁷.

Estimamos que esta segunda regla probatoria entra en juego cuando se consignen en la diligencia hechos no personalmente constatados por los actuarios, porque, si han sido personalmente comprobados por ellos, sería de aplicación la regla recogida en el artículo 107.1 de la LGT, que acabamos de comentar. La presunción de certeza del apartado 2 de precepto, que supone la inversión de la carga de la prueba, sólo se produce cuando se trate de hechos

⁸²⁶ De esta opinión participan AA VV, *Memento Procedimientos Tributarios 2017-2018*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016, marginal 2629, p. 449

⁸²⁷ En este mismo sentido, MARTÍN DÍAZ, E., “Normas comunes sobre actuaciones...”, *op. cit.*, p. 463.

manifestados o aceptados por el interesado, pero no comprobados por el funcionario actuante⁸²⁸.

En cualquier caso, entendemos que la presunción de certeza de los hechos aceptados debe matizarse.

En primer lugar, porque, aunque se equiparen hechos aceptados y manifestaciones del obligado tributario, entendemos que, para que se produzcan estos efectos probatorios, las manifestaciones deben haberse aceptado también expresamente por el obligado tributario, puesto que así resulta de lo establecido por el artículo 98.1 letra g) del RGGIAT, que obliga a que figure en la diligencia su conformidad con los hechos y circunstancias que se hagan constar⁸²⁹.

En segundo lugar, con BANACLOCHE PÉREZ, entendemos que las presunciones de certeza de hechos derivadas de manifestaciones son siempre cuestionables –desde luego desde el punto de vista del artículo 24.1 de la CE lo son, siendo las *iuris et de iure* incompatibles con el mismo- y, obligan a su consideración en el doble sentido (lo que favorece y lo que perjudica al que las hace), por lo que no puede limitarse la aportación de prueba en contrario a sólo demostrar el error de hecho, pues sería contrario al derecho fundamental a la prueba contenido en el artículo 24.1 de la CE.⁸³⁰

⁸²⁸ En el mismo sentido, ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos Tributarios”, *op. cit.*, p. 305.

⁸²⁹ Si los hechos que el actuario ha hecho constar son complejos, provienen de fuente externas, o no son conocidos en exactitud por el obligado tributario, y no pueden constatarse por el mismo en el momento de suscribir la diligencia, lo que suele ser frecuente en el procedimiento inspector, pero también puede suceder en el procedimiento de gestión, la actitud más prudente es manifestar la disconformidad, precisamente por no tener en ese momento un conocimiento exacto de lo que se ha hecho constar, reservándose incluso las alegaciones para un momento posterior. La doctrina de actos propios podría impedir al interesado combatirlos posteriormente al haberlos aceptado libremente.

⁸³⁰ BANACLOCHE PÉREZ, J.: “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 5. Consulta online.

Tampoco puede afectar la presunción, a nuestro juicio, a manifestaciones hechas por el representante del contribuyente, aunque no haya dudas de que la representación haya sido legalmente conferida. Como bien se ha apuntado, el representante no puede expresar más que una opinión personal cuando se trata de hechos realizados por otro o asuntos en los que no participó⁸³¹.

Por otro lado, las diligencias harán prueba de que ante el funcionario se hicieron determinadas manifestaciones por el obligado tributario, por lo que no pueden tener más eficacia probatoria que la propia de las manifestaciones en ellas recogidas⁸³². Pero, eso sí, producida la conformidad con los hechos reflejados por los actuarios en la diligencia, el obligado tributario, si desea combatirlos, deberá demostrar su error, pues nadie puede ir contra sus propios actos, quedando vinculado por su conformidad. En este sentido, una sentencia del TSJ de Andalucía de 11 de octubre de 2002, consideró que, aceptados unos hechos y “levantada la diligencia por funcionarios públicos, con la correspondiente presunción de veracidad, debe entenderse lograda la prueba de cargo en términos suficientes como para desvirtuar la presunción de inocencia que consagra el artículo 24 de la Constitución. Y lograda la prueba en tales términos, corresponde al actor ofrecer la prueba de descargo que permita desvirtuar la de cargo”⁸³³.

RODRÍGUEZ BEREIJO LEÓN⁸³⁴ ha afirmado respecto a lo anterior que, para que el principio de igualdad de armas no se vea menoscabado, el valor privilegiado reconocido al documento público en el caso de actas y diligencias

⁸³¹ *Ibidem*. Consideración ésta de especial interés, señala BANACLOCHE PÉREZ, si, indebidamente, se intentara utilizar las diligencias como acta de un interrogatorio.

⁸³² SUBERBIOLA GARBIZU, I. “Aspectos problemáticos...” *op. cit.*, p. 638.

⁸³³ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sala de lo Contencioso (Sevilla), Sec. 4, Sentencia de 11 de octubre de 2002, Rec. 1622/1998, Roj: STSJ AND 13966/2002 - ECLI: ES:TSJAND:2002:13966, FJ 2.

⁸³⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba...*, *op. cit.*, pp. 287-288.

de la Inspección no puede ser absoluto frente a otras pruebas en el proceso contencioso⁸³⁵, pues así lo señaló el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/90, al interpretar que estos documentos administrativos a pesar de ser documentos públicos, “no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas.”

De este razonamiento del Tribunal Constitucional, se ha dicho que, a pesar de querer ser congruente con el derecho a la tutela judicial efectiva, no deja de ser controvertido y confuso, pues en definitiva supone dejar sin efecto el especial valor probatorio que, de un modo u otro, el ordenamiento reconoce a las actas de inspección⁸³⁶, y también a las diligencias. Para nosotros, no existe contradicción en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre este particular. El Tribunal Constitucional se estaba refiriendo en ese párrafo a la eficacia probatoria de las diligencias y actas en el “orden jurisdiccional contencioso-administrativo”, que es una instancia revisora, pero sólo y exclusivamente en el sentido de que se requiere la existencia previa de un acto administrativo para acceder al proceso, sin que ello signifique su vinculación a lo pretendido por la Administración⁸³⁷. El Tribunal Constitucional también ha insistido en “el carácter pleno de la jurisdicción Contencioso-Administrativa y la falta de vinculación estricta a los motivos alegados en la vía administrativa si se quiere respetar el

⁸³⁵ Esto también es predicable, a nuestro modo de ver, respecto de las diligencias en cualquiera de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁸³⁶ Así se ha pronunciado ROMERO PLAZA, añadiendo que el Tribunal Constitucional dice lo anterior “no sin antes haber afirmado en esta sentencia que estos documentos no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo”. ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 271.

⁸³⁷ SUBERBIOLA GARBIZU, I. “Aspectos problemáticos...” *op. cit.*, p. 650.

derecho a la tutela judicial efectiva⁸³⁸". Y, respecto a la posibilidad de formular alegaciones y aportar pruebas no presentadas en la vía administrativa, el propio Tribunal Constitucional⁸³⁹ en reiterada doctrina se pronuncia en el mismo sentido favorable que lo ha hecho el Tribunal Supremo⁸⁴⁰. Por todas, cabe citar la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, en la que se dice literalmente: "A este respecto es de indicar que 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." Con tales antecedentes, la Sentencia 76/1990 no contradice el especial valor probatorio que confiere a las diligencias el artículo 107 de la LGT, simplemente permite aportar la prueba en contrario en el procedimiento contencioso-administrativo, si no se hubiera aportado o lo hubiera sido insuficientemente en el procedimiento de aplicación de los tributos o en el sancionador⁸⁴¹, porque, si finalmente el

⁸³⁸ En reiteradas sentencias, entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 180/2005, de 4 de julio, FJ 4 y 155/2012 de 16 de julio, FJ 3

⁸³⁹ Sentencias del Tribunal Constitucional 85/2006, de 4 de julio, FJ 9 y en similares términos Sentencias 75/2008, FJ 4 y 36/2009, de 9 de febrero, FJ 7.

⁸⁴⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 2, Sentencias de 20 de junio de 2012, rec. 3421/2010, STS 5502/2012 - ECLI: ES:TS:2012:5502, FJ 5; de 24 de junio de 2015, rec. 1936/2013, STS 3130/2015 - ECLI: ES:TS:2015:3130, FJ 5; de 10 de septiembre de 2018, rec. 1246/2017, Roj: STS 3091/2018 - ECLI: ES:TS:2018:3091, FJ 3; y de 21 de febrero de 2019, rec. 1985/2017, STS 667/2019 - ECLI: ES:TS:2019:667, FJ 2.

⁸⁴¹ Por eso, la STC 76/19910 dice en su FJ 8 que la presunción de legalidad que adorna a la diligencia o al acta "no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción. En tal sentido, la intervención de funcionario público no significa que las actas gocen, en cuanto a tales hechos, 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." Pero eso "no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles

obligado tributario no aportase prueba que la contradiga, los hechos constatados en la diligencia serán prueba que habrá que ponderar⁸⁴², pues, aunque exista cierta inversión de la carga de la prueba, como hemos visto, somos del parecer de que no constituye una prueba tasada, por lo que habrá que valorar la actividad de comprobación y si ha sido suficiente para reflejar esos hechos en la diligencia⁸⁴³.

5.1.2.3 Documentos privados

La LEC opta por la vía negativa a la hora de definir los que tienen la naturaleza de documentos privados. A tenor de lo dispuesto en el artículo 324 de la LEC, es documento privado aquel que no es público, por no encontrarse en las categorías nombradas en el artículo 317 LEC⁸⁴⁴.

Podría también decirse que son documentos privados aquellos en los no interviene un funcionario público, teniendo en cuenta que también lo son las escrituras públicas defectuosas (art. 1.223 CC)⁸⁴⁵.

No es posible efectuar una clasificación de los documentos privados, ya que no exigen ningún requisito de forma, ni siquiera la firma de los otorgantes. De hecho, el artículo 324 de la LEC, aunque reza con el título “Clases de documentos privados”, se limita a ofrecer la definición negativa, que hemos visto, sin efectuar clasificación alguna. La LEC únicamente nombra como un tipo de

de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia”.

⁸⁴² Como ha dicho PITA GRANDAL, en muchos casos los contemplados en las diligencias “podrán probarse por otros medios –facturas, libros, etc.-, pero en ocasiones la única prueba existente será la de la constancia manifestada por el actuario en el acta o diligencia.” por PITA GRANDAL, A.M., en “La prueba...”, *op. cit.*, p. 246.

⁸⁴³ Véase en este sentido VEGA BORREGO, F.A., “El valor probatorio de las actas y diligencias...”, *op. cit.*, p. 233.

⁸⁴⁴ RUIBAL PEREIRA, L., “La aportación de prueba documental...”, *op. cit.*, p. 13.

⁸⁴⁵ GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., “Derecho jurisdiccional...”, *op. cit.*, p. 262.

ellos a los libros de los comerciantes, remitiéndose a las leyes mercantiles en el art. 327. Por su importancia en los procedimientos de aplicación de los tributos como medios probatorios, estudiaremos más adelante con mayor detalle y por separado dos manifestaciones de los documentos privados: los libros de los comerciantes, incluyendo aquí la contabilidad y los registros fiscales, y las facturas, documento fundamental en cuanto a la prueba de gastos y cuotas deducibles.

En cuanto a la forma de presentación de esta prueba, el artículo 268.1 de la LEC señala que se presentarán en originales o mediante copia autenticada, o bien en original y junto con copia para cotejo y devolución de los originales. También pueden ser presentados mediante imágenes digitalizadas, incorporadas a anexos firmados electrónicamente (por quien las expide).

Si sólo se posee copia simple del documento privado, o, por ejemplo, fotocopia, podrá presentar ésta, ya sea en soporte papel o mediante imagen digitalizada en la forma descrita en el apartado anterior, y surtirá los mismos efectos que el original, siempre que la conformidad de aquélla con éste no sea cuestionada por cualquiera de las demás partes (artículo 268.2 de la LEC).

En el caso de que el original del documento privado se encuentre en un expediente, protocolo, archivo o registro público, se puede presentar copia auténtica o designar el archivo, protocolo o registro, según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 265 LEC, esto es, la designación del archivo, protocolo o registro sólo es posible en el caso de que no se puedan pedir y obtener copias fehacientes, porque si se pueden pedir se entenderá que la parte dispone del documento y deberá acompañarlo (artículo 268.3 de la LEC).

Esta norma de presentación de documentos contenida en la LEC debe matizarse para los procedimientos tributarios desde la entrada en vigor de la

LPAC, que establece en su artículo 28 normas sobre la aportación de documentos al procedimiento administrativo, entre las que cabe destacar lo siguiente:

Según determina el artículo 28. 3 de la LPAC, “(l)as Administraciones no exigirán a los interesados la presentación de documentos originales, salvo que, con carácter excepcional, la normativa reguladora aplicable establezca lo contrario”. La presentación de documentos originales en los procedimientos de aplicación de los tributos será, pues, absolutamente excepcional. En la práctica, podemos decir que, actualmente, la presentación de documentos no originales es lo habitual en el procedimiento de gestión tributaria, no ya porque el interesado actúe amparado en el artículo 28.3 de la LPAC, sino porque la tramitación electrónica de los procedimientos, la dificultad de acceso muchas veces a los registros públicos (agravada por la generalización del sistema de cita previa) y la cada vez más extendida obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración (artículo 14 de la LPAC) hacen cada vez más necesaria la presentación por registro electrónico y de manera telemática de los documentos. Una copia digitalizada de un documento privado, aunque sea obtenida a partir de un documento original, no es un documento original, pero surte plenos efectos y es perfectamente válida su presentación, en tanto no sea cuestionada por la Administración y esta solicite excepcionalmente⁸⁴⁶ la aportación o exhibición de los originales.

Efectivamente, según indica el artículo 28.5 de la LPAC, cuando con carácter excepcional la Administración solicite al interesado la presentación de un documento original y éste estuviera en formato papel, el interesado deberá obtener una copia auténtica, según los requisitos establecidos en el artículo 27

⁸⁴⁶ La LPAC por tres veces se cuida de remarcar la excepcionalidad de la solicitud del original en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 28.

de la LPAC, con carácter previo a su presentación electrónica. Es decir, deberá obtener esa copia auténtica del documento, sea público o privado, y será ésta precisamente la que aportará al procedimiento, teniendo la misma validez y eficacia que el documento original (artículo 27.2 de la LPAC)⁸⁴⁷.

También excepcionalmente, señala el artículo 28.5 de la LPAC, cuando la relevancia del documento en el procedimiento lo exija o existan dudas derivadas de la calidad de la copia, la Administración podrá solicitar de manera motivada el cotejo de las copias aportadas por el interesado, para lo que podrán requerir la exhibición del documento o de la información original.

La obligación de aportar los documentos originales en el procedimiento de gestión, como hemos podido comprobar, es absolutamente excepcional y debe motivarse debidamente por el órgano actuante el requerimiento por el que se interese la presentación del original, que, en principio, se llevará a cabo mediante copia auténtica. La contrapartida a la facultad de los interesados de no aportar documentos originales, se encuentra en el artículo 28.7 LPAC: los interesados se responsabilizarán de la veracidad de los documentos que presenten⁸⁴⁸.

⁸⁴⁷ Sobre las copias auténticas de documentos puede verse SANZ LARRUGA, F.J. “Los documentos y las Administraciones públicas: las copias auténticas de documentos”, en AA VV, *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y Régimen jurídico básico del Sector Público*, GAMERO CASADO, E. (Dir., FERNANDEZ RAMOS, S. y VALERO RORRIJOS, J. (Coords.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 900 a 915 (edición digital).

⁸⁴⁸ Para los procedimientos administrativos que se inician por declaración responsable y comunicación previa, el número 4 del art. 69 de la LPAC prevé consecuencias sobre la “inexactitud, falsedad u omisión, de carácter esencial, de cualquier dato o información” que se incorpore a las mismas, que determinaría la “imposibilidad de continuar con el ejercicio del derecho o actividad afectada desde el momento en que se tenga constancia de los hechos, sin perjuicio de las responsabilidades penales, civiles o administrativas a que hubiere lugar”. La presentación de documentos espurios en el procedimiento de gestión tributaria, a nuestro juicio, debería correr la misma suerte.

Para terminar con lo que se refiere al régimen de aportación de la prueba documental, la LPAC contiene en el núm. 4 del artículo 28 una norma cuya trasposición, en materia tributaria, se encuentra en el derecho reconocido en la letra h) del artículo 34.1 y ratificado por el artículo 99.2, ambos de la LGT. Ordena el artículo 28.4 de la LPAC que “las Administraciones Públicas no requerirán a los interesados datos o documentos no exigidos por la normativa reguladora aplicable o que hayan sido aportados anteriormente por el interesado a cualquier Administración. A estos efectos, el interesado deberá indicar en qué momento y ante que órgano administrativo presentó los citados documentos, debiendo las Administraciones Públicas recabarlos electrónicamente (...)”. Se presume la autorización del interesado para recabar los documentos, salvo que conste expresamente su oposición. Excepcionalmente, señala finalmente esta norma, si las Administraciones Públicas no pudieran recabar los citados documentos, podrán solicitar nuevamente al interesado su aportación, lo que, entendemos, deberá motivarse suficientemente. Debe tenerse en cuenta, además, que la letra d) del artículo 53.1 de la LPAC consagra el derecho del interesado en el procedimiento administrativo a “no presentar datos y documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, que ya se encuentren en poder de las Administraciones Públicas o que hayan sido elaborados por éstas.”

Existen evidentes diferencias entre las normas generales administrativas y la norma tributaria, pues el artículo 34.1 de la LGT habla de que se encuentren en poder de “la administración actuante” y condiciona el derecho de rehúse al hecho de que “el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó”. Ambas normas coinciden en que debe indicarse la fecha de la aportación, siendo más explícita la tributaria, que habla de “día”, entendemos concreto, frente a “momento” como señala la norma administrativa. Pero la alusión al “procedimiento” en que se aportó y a que se trate de la misma “administración actuante”, que exige la norma tributaria, es mucho más estricta

y restrictiva que la simple mención del “órgano administrativo” de “cualquier administración” que requiere la LPAC. La cuestión, quizás, quede resuelta a nivel jurisprudencial a no tardar mucho, en lo que a la interpretación del artículo 34.1 h) se refiere, en contraste con el artículo 53.1 d) de la LPAC, dado que el Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 21 de mayo de 2020, ha apreciado nítido interés casacional en la materia⁸⁴⁹.

En lo que se refiere al valor probatorio de los documentos privados, podemos decir que el artículo 326.1 de la LEC les otorga el mismo valor que a los documentos públicos, esto es, harán prueba plena en el procedimiento, en los términos del artículo 319 de la LEC, siempre que la autenticidad del documento privado no haya sido impugnada por la parte a quien perjudique. La norma procesal impone a la parte a quien perjudique el documento la carga de impugnar su autenticidad para evitar que el documento despliegue su eficacia probatoria⁸⁵⁰. En los procedimientos tributarios, sabemos que la Administración sirve con objetividad el interés general (artículo 103.1 de la CE), ejerce potestades de forma vicaria, no persigue, por tanto, un interés propio y actúa en la relación tributaria de acuerdo con el principio de legalidad. El perjuicio, por tanto, hay que entenderlo desde este punto de vista, que el documento, por su falsedad, disminuya la carga impositiva que resulte de la norma tributaria, como

⁸⁴⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Auto de 21 de mayo de 2020, Rec. 8250/2019, Roj: ATS 2790/2020 - ECLI: ES:TS:2020:2790A. La cuestión casacional admitida es: “Discernir, interpretando el artículo 34.1.h) LGT, si para que el contribuyente pueda desplegar su derecho a no aportar datos o documentos ya presentados a la Administración, aquél debe indicar, en todo caso, fecha y procedimiento en el que los aportó, extendiéndose dicha exigencia a los datos y documentos requeridos y ya aportados por el contribuyente en el seno del mismo procedimiento de inspección. O, por el contrario, tal exigencia se da únicamente cuando los datos o documentos hubieren sido aportados en un procedimiento distinto al de la propia comprobación inspectora o ante un órgano distinto de la Inspección.” Confiamos en que el Tribunal Supremo vaya algo más allá, pues, como hemos visto, los problemas de interpretación de esa norma son mayores que los planteados en esa cuestión.

⁸⁵⁰ FERNÁNDEZ VAQUERO, J.L., en AA VV, “Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil...”, *Op. Cit.*, p. 1508.

manifestación del deber de contribuir. Pero a los efectos del artículo 326 de la LEC, impugnar el documento es negar que su autor real sea la persona a la que se atribuye el documento, y es esta impugnación la que permite acudir a las reglas especiales del apartado 2⁸⁵¹, en cuanto a la carga de probar la autenticidad discutida del documento⁸⁵². Cuestión bien distinta es que la Administración no cuestione la autoría del documento, sino su contenido, o lo que es lo mismo, se oponga al valor probatorio que la parte que lo ha aportado quiere atribuirle. Esta cuestión es ajena al artículo 326 de la LEC⁸⁵³ y sobre ella rige la libre valoración de documento conjuntamente con el resto de la prueba que se aporte en el procedimiento. Por ejemplo, si la Administración cuestiona el importe de la mercancía vendida documentado en una determinada factura, esto no impide que pueda tenerse por probada la relación obligacional que documenta⁸⁵⁴.

Por tanto, si la Administración en un procedimiento de gestión tributaria no impugna la autenticidad de un determinado documento privado, en el sentido antes comentado, este hará prueba plena de su autoría y hará prueba de que su

⁸⁵¹ “2. Cuando se impugnare la autenticidad de un documento privado, el que lo haya presentado podrá pedir el cotejo pericial de letras o proponer cualquier otro medio de prueba que resulte útil y pertinente al efecto. Si del cotejo o de otro medio de prueba se desprendiere la autenticidad del documento, se procederá conforme a lo previsto en el apartado tercero del artículo 320. Cuando no se pudiere deducir su autenticidad o no se hubiere propuesto prueba alguna, el tribunal lo valorará conforme a las reglas de la sana crítica.”

⁸⁵² FERNÁNDEZ VAQUERO, J.L., en AA VV, “Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil...”, *op. cit.*, p. 1508.

⁸⁵³ *Ibíd.*

⁸⁵⁴ Resulta relevante a estos efectos, aunque se trate de jurisprudencia civil, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 18 de enero de 2011, que en su FJ 1 razona lo siguiente: “en cuanto a las facturas, el solo hecho de que la parte apelante las impugnara en realidad no supone nada, puesto que el art. 326 de la LEC lo que permite es la impugnación pero referida a su autenticidad, de ahí que se ordene proceder para constatar o no su autenticidad, no a su contenido y ello es lógico porque pretender que basta con la impugnación para privar de fuerza probatoria a los documentos privados es tanto como dejar en manos de las partes el determinar qué medios de prueba pueden o no ser valorados, lo que desde luego excede con mucho sus facultades en el procedimiento.” Audiencia Provincial de Toledo, Sec. 1, Sentencia de 18 de enero de 2011, Rec. 303/2010, Roj: SAP TO 65/2011 - ECLI: ES:APTO:2011:65.

autor realizó las declaraciones o manifestaciones contenidas en el documento, nada más, pero nada menos. La prueba del resto de las cuestiones fácticas o jurídicas que del documento pudieran derivarse depende de la libre valoración conjunta con los restantes elementos de prueba que haga el órgano decisor.

La fuerza testimonial del documento privado frente a terceros, según se ha interpretado tradicionalmente, difiere de la del documento público. A diferencia de los documentos públicos, los documentos privados, aún auténticos, sólo harían prueba de su fecha frente a terceros en los supuestos del artículo 1227 del CC, casos que, como también se ha dicho, permiten poder deducir con seguridad que no ha sido confeccionado con posterioridad a una determinada fecha: la de su incorporación a un registro público, la del fallecimiento de alguno de los que lo firmaron o la entrega a un funcionario por razón de su oficio⁸⁵⁵.

Sin embargo, la interpretación del artículo 1227 del CC ha sufrido un profundo cambio de orientación a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 24 de julio de 1999, que, estudió la aplicación al caso de autos del artículo 133 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, precepto que incorporaba una clara referencia implícita al art. 1227 del Código Civil⁸⁵⁶, que la representación del Estado recurrente en casación tildaba de “presunción iuris et de iure” y no “iuris tantum”, como había entendido la sentencia recurrida.

⁸⁵⁵ LÓPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, p. 343.

⁸⁵⁶ “Artículo 133. A efectos de prescripción en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad hubiesen sido incorporados o inscritos en un registro público o entregados a un funcionario público por razón de su oficio, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción o entrega. En los contratos no reflejados documentalmente se presumirá, a iguales efectos que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 113, apartado 3 [presenten la declaración escrita en que consten sus circunstancias]”.

El Tribunal Supremo, basándose en pronunciamientos previos del Tribunal Constitucional, donde se interconexionaba la indefensión contemplada en el artículo 24.1 de la CE con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, interpreta en esta sentencia que el derecho a la prueba “impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones “iuris et de iure” y con mayor razón las “fictio legis” deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario.” Teniendo lo anterior en cuenta, entiende el Tribunal Supremo que, de las normas aquí controvertidas, resulta:

“es evidente que no se dan las circunstancias señaladas, pues, por una parte, solo desde la deducción integradora de sus antecedentes y finalidad podría llegarse a la calificación de presunción “iuris et de iure” o “fictio legis” y por otra parte, las diferentes versiones, que históricamente se han sucedido en nuestra legislación, hasta la actualmente vigente, han hecho referencia expresa o implícita al art. 1227 del Código Civil que, desde luego, no contiene una presunción inatacable probatoriamente; situación que siembra al menos la duda sobre la naturaleza del contenido de las normas tributarias que tiene su origen en el aludido precepto de Derecho Común; duda que es suficiente para no poder aceptar ahora una interpretación que conduce a la negación del derecho a la prueba, en este caso.⁸⁵⁷”

A partir de esta sentencia, son varios los pronunciamientos del Tribunal Supremo que se hacen eco de este “cambio de orientación producido en la jurisprudencia”, admitiendo la prueba de la fecha de un documento privado, a

⁸⁵⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia de 24 de julio de 1999, Rec. 7009/1994, Roj: STS 5409/1999 - ECLI: ES:TS:1999:5409, FJ 3.

efectos de la prescripción, por medios distintos a los contemplados en el art. 1227 del CC⁸⁵⁸.

5.1.2.4 Documentos e instrumentos electrónicos

Si entendemos por prueba digital o electrónica “toda información de valor probatorio contenida en un medio electrónico o transmitida por dicho medio”⁸⁵⁹, podemos llegar fácilmente a la conclusión de que prácticamente hoy día todo el procedimiento de gestión tributaria gira en torno a la prueba digital. Desde el procedimiento de presentación de autoliquidaciones, donde, por ejemplo, en su figura estrella, el IRPF, se suprimió desde la campaña de 2018 la posibilidad de presentación en papel, hasta los procedimientos de obtención de información o de comprobación en vía de gestión, en los que cada vez es más reducido el número de contribuyentes que pueden presentar la documentación requerida a través del registro tradicional; toda la gestión tributaria es digital, comienza por una notificación, que la mayoría de las veces se realiza por medios electrónicos –tratándose de personas jurídicas, en la totalidad de los casos-, casi toda la prueba en los procedimientos tributarios se va a tener que aportar por medios electrónicos.

⁸⁵⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 26 de abril de 2005, Rec. 314/2000, Roj: STS 2591/2005 - ECLI: ES:TS:2005:2591, FJ 4; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 24 de junio de 2005, Rec. 5112/2000, Roj: STS 4198/2005 - ECLI: ES:TS:2005:4198, FJ 5; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 3 de noviembre de 2010, Rec. 234/2006, Roj: STS 5860/2010 - ECLI: ES:TS:2010:5860, FJ 5; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 13 de enero de 2011, Rec. 2207/2007, Roj: STS 739/2011 - ECLI: ES:TS:2011:739, FJ 4 y Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 27 de junio de 2011, Rec. 5836/2007, Roj: STS 4533/2011 - ECLI: ES:TS:2011:4533, FJ 3;

⁸⁵⁹ DELGADO MARTÍN, J., *Investigación tecnológica y prueba digital en todas las jurisdicciones*, Wolter Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016, p. 42.

En el epígrafe 5.1 anterior, estudiamos las diferencias entre fuentes y medios de prueba. Sabemos que las fuentes de prueba son un concepto de naturaleza material, que existe de forma independiente del proceso, que son ilimitadas, mientras que medio de prueba es un concepto de naturaleza procesal, una actividad que existe dentro del proceso o procedimiento para ser usado por el órgano decisor en orden a formar su convicción sobre los hechos objeto del mismo. Los medios de prueba son, por definición, un *numerus clausus*, pues son establecidos por la Ley, básicamente los regulados en la LEC.

La fuente de prueba en el medio digital es la información contenida por medios electrónicos, mientras que, como hemos dicho, el medio de prueba sería el instrumento por medio del cual esa información tiene acceso al proceso o al procedimiento. Habida cuenta de la evolución tecnológica y la masiva utilización en nuestros días de medios electrónicos o digitales en todos los sectores de la vida, las fuentes de prueba de naturaleza digital se han incrementado exponencialmente. Constantemente surgen nuevos instrumentos informáticos, multimedia y de comunicaciones, así como nuevos formatos y soportes: teléfonos móviles, teléfonos inteligentes, tabletas, ordenadores, servidores NAS⁸⁶⁰, dispositivos USB, CD-ROM, DVD, reproductores MP3 o MP4, almacenamiento de datos en las diferentes “nubes”... la lista es interminable y en constante cambio y evolución. Particular relevancia como medio de prueba en este universo digital van a cobrar hoy día el correo electrónico, la mensajería SMS, la mensajería instantánea (particularmente WhatsApp), las redes sociales y las propias webs⁸⁶¹.

Esta gran variedad de fuentes probatorias debe tener acceso al procedimiento y ello deberá hacerse necesariamente a través de alguno de los

⁸⁶⁰ Network Attached Storage, dispositivo de almacenamiento conectado a la red.

⁸⁶¹ Véase DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, p. 44.

medios de prueba legalmente admitidos en Derecho Tributario, esto es, por alguno los medios del artículo 299 de la LEC, dada la remisión que efectúa al mismo el artículo 106.1 de la LGT⁸⁶². La incorporación al procedimiento de gestión de la prueba digital podrá hacerse como prueba documental (pública o privada), como prueba de instrumentos tecnológicos del art. 299.2 de la LEC, como prueba pericial e incluso a través de reconocimiento judicial (dejando, por ejemplo, invocada una web para que el propio órgano administrativo compruebe un dato de hecho trascendente). De ello vamos a ocuparnos seguidamente, refiriéndonos a aquellos medios y fuentes que más frecuentemente nos podemos encontrar en los procedimientos de gestión tributaria⁸⁶³.

a) Los documentos electrónicos

La Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, recoge por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico el concepto de “documento electrónico”⁸⁶⁴. Efectivamente, el artículo 3.5, en su redacción actual, tras la modificación introducida por la Ley 56/2007, de Medidas de impulso de la Sociedad de la Información, de 28 de diciembre de 2007, dice textualmente, lo siguiente: “Se considera documento electrónico la información de cualquier

⁸⁶² DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, p. 44. En el mismo sentido, véase GIL NOGUERAS, L.A., “La valoración de la prueba electrónica en el proceso civil”, *Práctica de Tribunales*, núm. 130, enero-febrero 2018, Editorial Wolters Kluwer, LA LEY 364/2018, p. 2. Disponible online.

⁸⁶³ La prueba digital plantea una extensa problemática para su incorporación a cualquier proceso o procedimiento, empezando por la licitud de su obtención y siguiendo por su valoración donde debe calibrarse la autenticidad o integridad de los datos; también se plantean problemas de colisión con derechos fundamentales (intimidad, secreto de las comunicaciones, protección de datos personales del artículo 18.4 de la CE...), la cuestión de la prueba ilícita, etc. Los límites de este trabajo nos impiden abordarlos, por los que remitimos al lector a la excelente monografía de DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.* y a la también citada obra colectiva dirigida por ABEL LLUCH, X. y PICÓ I JUNOY, J., “La prueba electrónica”, *op. cit.*

⁸⁶⁴ ELÍAS BATURONES, J.J., “La prueba de documentos electrónicos...”, *op. cit.*, p. 40.

naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado”.

El artículo 3.6 de la LFE establece que el documento electrónico, puede ser público o privado. Documentos públicos serán, por un lado, los firmados electrónicamente por funcionarios que tengan legalmente atribuida la facultad de dar fe pública, judicial, notarial o administrativa, siempre que actúen en el ámbito de sus competencias con los requisitos exigidos por la ley en cada caso. Y, por otro lado, los documentos electrónicos “oficiales”⁸⁶⁵, esto es, los documentos expedidos y firmados electrónicamente por funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones públicas, conforme a su legislación específica. Los documentos que no entren en alguna de estas dos categorías, serán documentos privados, ya que como ha matizado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, “sólo gozan de la consideración de documentos públicos los indicados en el artículo 317 de la LEC siendo los demás documentos de carácter privado, por el principio de exclusión (artículo 324 de la LEC)”⁸⁶⁶.

Respecto a esto, el artículo 96.5 de la LGT establece que los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

⁸⁶⁵ DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, p. 44.

⁸⁶⁶ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 5, Sentencia de 8 de julio de 2011, Rec. 6115/2007, Roj: STS 5206/2011 - ECLI: ES:TS:2011:5206, FJ 4.

El valor probatorio del documento electrónico será el que corresponda a su respectiva naturaleza pública o privada de conformidad con la LEC, según ordena el artículo 3.7 de la LFE, por lo que nos remitimos al estudio que ya hemos realizado de esta cuestión.

El siguiente núm. 8 del artículo 3 de la LFE establece que el soporte en el que se hallen los datos firmados electrónicamente será admisible como prueba documental en juicio. Repárese en que, nuevamente, se hace referencia a la firma electrónica del documento, aspecto este fundamental para que pueda garantizarse la autenticidad del documento electrónico. Decía GÓMEZ ORBANEJA que el documento, sea público o privado, para tener fuerza probatoria tiene que ser auténtico. De ahí que a la prueba documental propiamente dicha o prueba *por* el documento haya de preceder la prueba de la autenticidad *del* documento⁸⁶⁷. La impugnación de un documento escrito puede basarse en tres aspectos: en primer lugar, la autenticidad, esto es, la concordancia del autor aparente con el autor real. En segundo lugar, la exactitud, esto es, la concordancia de la copia, testimonio o certificación con el original. Y, en tercer lugar, la certeza, esto es, la concordancia de las declaraciones o testimonios contenidos en el documento con la realidad. Los documentos electrónicos también han de observar unas similares garantías específicas⁸⁶⁸.

El documento escrito permite la constatación de su autor, bien porque aparezca firmado por una persona cuya identidad no se ha cuestionado, bien porque la parte perjudicada lo reconozca expresamente. Sin embargo, el documento electrónico de por sí no permite la identificación de su autor, sino a lo sumo del ordenador en el cual se ha confeccionado o a partir del cual se ha enviado. Para identificar el autor del documento se usa la firma electrónica, que

⁸⁶⁷ GÓMEZ ORBANEJA, E., "Derecho procesal...", *op. cit.*, p. 342.

⁸⁶⁸ Véase ABEL LLUCH, X., "Prueba electrónica...", *op. cit.*, pp. 81-82.

es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante (artículo 3.1 de la LFE). Puede utilizarse igualmente una firma electrónica avanzada. Se denomina firma electrónica avanzada a la firma electrónica que reúne las siguientes condiciones: a) permite identificar al firmante y detectar cualquier cambio ulterior de los datos firmados, b) está vinculada al firmante de manera única y a los datos a que se refiere y c) ha sido creada por medios que el firmante puede utilizar, con un alto nivel de confianza, bajo su exclusivo control (artículo 3.2 de la LFE). Si la firma electrónica avanzada está basada en un certificado reconocido (definido en el artículo 11 de la LFE) y ha sido generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma (artículo 24.3 de la LFE) se considera firma electrónica reconocida (artículo 3.3 de la LFE). La firma electrónica reconocida tiene, respecto a los datos consignados en forma electrónica, el mismo valor que tiene la firma manuscrita en relación con los datos consignados en papel (artículo 3.4 de la LFE).

El artículo 326.3 LEC se refiere específicamente a la impugnación de los documentos electrónicos, señalando que cuando lo pida la parte a quien interese su eficacia o cuando se impugne su autenticidad se estará a lo dispuesto en el artículo 3 de la LFE. Efectivamente, en el apartado 8 del artículo 3 de la LFE se regula el modo de proceder si se impugna la autenticidad de la firma del documento electrónico⁸⁶⁹.

⁸⁶⁹ “Si se impugna la autenticidad de la firma electrónica reconocida con la que se hayan firmado los datos incorporados al documento electrónico se procederá a comprobar que se trata de una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido, que cumple todos los requisitos y condiciones establecidos en esta Ley para este tipo de certificados, así como que la firma se ha generado mediante un dispositivo seguro de creación de firma electrónica.

La carga de realizar las citadas comprobaciones corresponderá a quien haya presentado el documento electrónico firmado con firma electrónica reconocida. Si dichas comprobaciones obtienen un resultado positivo, se presumirá la autenticidad de la firma electrónica reconocida con la que se haya firmado dicho documento electrónico siendo las costas, gastos y derechos que origine la comprobación exclusivamente a cargo de quien hubiese formulado la impugnación. Si,

b) Documentos digitalizados y documentos electrónicos no firmados electrónicamente

La mayoría de los documentos electrónicos que los obligados tributarios aportan en los procedimientos de gestión tributaria, cuando son requeridos por la Administración, cuando plantean cualquiera de los recursos previstos en la LGT, cuando solicitan la rectificación de una autoliquidación o piden la devolución de ingresos indebidos, por nombrar algunas de las posibles actuaciones procedimentales en las que se les va a exigir prueba documental, son documentos que no llevan firma electrónica. Es decir, la mayor parte son de naturaleza privada y carecen del marchamo de autenticidad reconocida que aporta una autoridad⁸⁷⁰. Ello resulta lógico, pues como hemos visto al estudiar la prueba de documentos privados, la aportación de documentos originales en el procedimiento tributario es absolutamente excepcional, según lo dispuesto en el artículo 28.3 de la LPAC, y además viene impuesta, como comentábamos, por la tramitación electrónica de los procedimientos y la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración (artículo 14 de la LPAC).

Lo normal es que el documento, originalmente concebido en papel, se digitalice, o simplemente se escanee para convertirlo a un formato electrónico. ¿Lo convierte eso en un documento electrónico? En nuestra opinión, ateniéndonos al tenor literal del artículo 3.5 de la LFE, la respuesta debe ser afirmativa. Cuestión distinta es que, si la Administración cuestionase la autenticidad de un documento digitalizado, entendemos que debe procederse

a juicio del tribunal, la impugnación hubiese sido temeraria, podrá imponerle, además, una multa de 120 a 600 euros.

Si se impugna la autenticidad de la firma electrónica avanzada, con la que se hayan firmado los datos incorporados al documento electrónico, se estará a lo establecido en el apartado 2 del artículo 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.”

⁸⁷⁰ DE URBANO CASTRILLO, E., *La valoración de la prueba electrónica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 63.

conforme a lo dispuesto en el artículo 28.5 de la LPAC (obtener una copia auténtica del documento en los términos del artículo 27 de la LPAC para su presentación o proceder al cotejo previa exhibición del original, según los casos)⁸⁷¹ y no conforme a lo establecido en el artículo 3.8 de la LFE, que está reservado para los documentos privados expedidos y firmados electrónicamente, como puede ser un contrato celebrado por vía electrónica firmado electrónicamente⁸⁷².

La posibilidad de que la Administración cuestione la fecha de un determinado documento firmado electrónicamente puede eliminarse acudiendo a un software de *sellado de tiempo*, que es un complemento a la seguridad que ya ofrecen los Certificados Digitales. Efectivamente, la manipulación de la fecha es posible muchas veces con sólo cambiar la fecha del sistema informático (en

⁸⁷¹ Salvo que el obligado tributario haya procedido a la digitalización certificada de los originales en papel que se prevé en el artículo 7 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. La digitalización certificada es un proceso tecnológico que permite, mediante la aplicación de técnicas foto-electrónicas o de escáner, convertir la imagen contenida en un documento en papel a una imagen digital codificada conforme a alguno de los formatos estándares de uso común y con un nivel de resolución que sean admitidos por la AEAT. Para ello es necesario usar un software de digitalización homologado por la Agencia Tributaria. En este caso, cumplidos todos los requisitos que exige esta norma, podrá aportar la copia en formato digital certificado y obviamente no será posible requerir el cotejo con el original, pues precisamente, como señala el número 1 del artículo citado, “las facturas, documentos sustitutivos y otros documentos así digitalizados permitirán que el obligado tributario pueda prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base.”

⁸⁷² El artículo 24 de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico establece en su número 1 que “la prueba de la celebración de un contrato por vía electrónica y la de las obligaciones que tienen su origen en él se sujetará a las reglas generales del ordenamiento jurídico. Cuando los contratos celebrados por vía electrónica estén firmados electrónicamente se estará a lo establecido en el artículo 3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.” El número 2 de esta norma señala que, “en todo caso, el soporte electrónico en que conste un contrato celebrado por vía electrónica será admisible en juicio como prueba documental.”

el sistema operativo y en la propia Bios⁸⁷³ del ordenador). Mediante la aplicación del sellado de tiempo puede garantizarse el momento exacto en el tiempo en que se produjo la firma electrónica de un documento. Es imprescindible para toda gestión con la Administración en la que se exija la constatación de la fecha y hora exactas en la que el acto jurídico tuvo lugar. El portal de la Administración Electrónica ofrece información para ello.⁸⁷⁴

De la misma manera, esto es, conforme al artículo 28.5 de la LPAC, debería procederse respecto a los documentos públicos digitalizados, que se aporten en un procedimiento de gestión, siempre que no llevase incorporada firma electrónica, por ejemplo, si se aporta una escritura pública escaneada, en caso de que se impugne su autenticidad. Pero también puede aportarse un documento público notarial electrónico, que es una realidad desde el año 2002⁸⁷⁵, aunque no se hayan prodigado mucho en la práctica. La prueba puede consistir, en este caso, en aportar una copia electrónica, que irá firmada digitalmente por el notario, de la escritura matriz digital (artículo 221 del Reglamento Notarial), y que tendrá los mismos efectos y valor jurídico que las copias autorizadas de las escrituras notariales en papel⁸⁷⁶. En este caso, y en el caso de que se aporten documentos públicos electrónicos expedidos con los requisitos del apartado 6, letras a) y b) del artículo 3 de la LFE, tampoco estos documentos harán prueba plena, pues cabe su impugnación, pero deberá hacerse conforme a lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 3 de la LFE.

⁸⁷³ BIOS (basic input/output system) básicamente es el programa interno, instalado en una memoria ROM (no volátil), frecuentemente en un chip dedicado, que utiliza el microprocesador de un ordenador personal para iniciar el sistema informático después de encenderlo. Entre otros parámetros, controla la fecha y la hora del sistema, que pueden modificarse.

⁸⁷⁴ https://firmaelectronica.gob.es/Home/Ciudadanos/Formatos-Firma.html#firmas_longevas

⁸⁷⁵ El artículo 17 bis de la Ley del Notariado de 1862, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, introdujo en nuestro Derecho la posibilidad de que los notarios autoricen documentos públicos en soporte electrónico.

⁸⁷⁶ Véase DELGADO MARTÍN, J., "Investigación tecnológica ...", *op. cit.*, pp. 58-61.

Examinaremos a continuación algunas fuentes de prueba digital, esto es, de las diferentes formas en que la información en formato electrónico (datos digitales) puede ser producida, almacenada o transmitida⁸⁷⁷, que pueden aportarse como tal en el procedimiento de aplicación de los tributos y que normalmente se corresponden con el tipo de documento electrónico no firmado, aunque esto, como veremos, también puede ser discutido en algunos casos.

a') El correo electrónico

Uno de los sistemas de comunicación a nivel profesional más eficaces, cómodos y utilizados en nuestros días es el correo electrónico, también conocido como e-mail (contracción de la expresión inglesa *electronic-mail*). Puede decirse, que está desplazando cada vez más al tradicional correo postal y que ha desplazado completamente al fax, medio de comunicación estrella desde la década de los 70 hasta la década de los 90. A nivel personal, su uso es cada vez menor debido a las redes sociales, las aplicaciones chat y de mensajería instantánea.

La Directiva 58/2002/CE, de 12 de julio, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones electrónicas, en su artículo 2 h) define el correo electrónico como “todo mensaje de texto, voz, sonido o imagen enviado a través de una red de comunicaciones pública que pueda almacenarse en la red o en el equipo terminal del receptor hasta que éste acceda al mismo.” Al igual que la página web, la mensajería instantánea y el mensaje de teléfono SMS, constituye una modalidad de los documentos informáticos⁸⁷⁸.

⁸⁷⁷ *Ibidem*, p. 167.

⁸⁷⁸ ABEL LLUCH, X., “Prueba electrónica...”, *op. cit.*, p. 199.

El correo electrónico, como fuente de prueba, plantea serios problemas porque no resulta difícil manipularlo con unos básicos conocimientos informáticos, incluso puede suplantarse aparentemente la identidad de emisor y receptor, sobre todo cuando lo que se aporta al procedimiento no es el correo electrónico en sí, sino una impresión o volcado a un formato digital del mismo⁸⁷⁹.

La forma más segura, de acceso del correo electrónico a los procedimientos de aplicación de los tributos a los fines de garantizar la integridad y, hasta cierto punto, la autoría, sería accediendo a la información existente en el propio servidor de correo. Téngase en cuenta que cuando el remitente da la orden de enviar un e-mail este no se dirige directamente al destinatario, sino que el mismo pasa obligatoriamente por diversas máquinas (servidores de correo) que se encargan de dirigirlo, y que van insertando sus propias huellas en el mensaje, de tal forma que puede constatarse la dirección IP desde la que se ha remitido el mail. En el servidor, se almacena el propio contenido del mensaje remitido, hasta que el mismo es eliminado bien por el propio usuario, bien por el servidor, aunque todos suelen realizar copias de respaldo en las que se almacenan los mensajes por un tiempo mayor. Existen dos protocolos principales usados por la mayoría de las aplicaciones para recuperar los mensajes de los servidores: el *Post Office Protocol* (POP) y el *Internet Message Access Protocol* (IMAP). La mayoría de los clientes de correo POP son configurados para borrar automáticamente el mensaje del servidor de correo después de que éste se haya recibido de forma exitosa, o, bien para almacenarlo sólo durante unos días. En los servidores de correo IMAP los mensajes se mantienen en el servidor donde el usuario puede leerlos o borrarlos⁸⁸⁰.

⁸⁷⁹ DE URBANO CASTRILLO, E., "La valoración ...", *op. cit.*, p. 67.

⁸⁸⁰ Véase DELGADO MARTÍN, J., "Investigación tecnológica ...", *op. cit.*, pp. 168 a 171.

En el procedimiento de gestión tributaria, en nuestra opinión, va a resultar prácticamente imposible el acceso a los datos existentes en el servidor, ya de por sí de difícil acceso por su transitoriedad y volatilidad, y por la propia situación de muchos servidores fuera del territorio español e incluso de la Unión Europea. Por consiguiente, no contemplaremos esta prueba, quizá solamente posible en un procedimiento inspector y no sin dificultades si el servidor no está localizado en el territorio español.

Otra forma de incorporación de esta fuente de prueba al procedimiento de gestión pudiera producirse mediante el acceso a la información en los dispositivos del emisor y o del receptor. El acceso directo por parte de los órganos de la administración tributaria a la información contenida en los dispositivos electrónicos (ordenadores, tabletas, teléfonos móviles...) ⁸⁸¹ está reservada, a nuestro juicio, a los órganos de la Inspección tributaria, pues ésta está facultada para ello en virtud del artículo 142 apartado 1 de la LGT; la cual incluso podrá adoptar medidas cautelares de precinto de los equipos electrónicos en virtud de lo dispuesto en el artículo 146 de la LGT. Pero estas facultades están vedadas a los órganos de gestión tributaria, ya que estos, en el procedimiento de comprobación limitada, único en el que puede realizar ciertas actuaciones de comprobación e investigación, como establece el artículo 136.4 de la LGT, no pueden realizar actuaciones fuera de las oficinas de la Administración, y la facultad de examinar equipos electrónicos no se contempla en el número 2 del artículo 136 de la LGT.

La aportación de los e-mails por la parte al procedimiento de gestión tributaria sí resulta plenamente posible. El obligado tributario, por ejemplo, puede tener interés en probar en un procedimiento de comprobación limitada la

⁸⁸¹ Que afecta siempre al derecho fundamental a la intimidad por lo que la injerencia debe realizarse de forma lícita, posteriormente el contenido de los e-mails tendrá entrada al proceso. DELGADO MARTÍN, J., "Investigación tecnológica ...", *op. cit.*, pp. 171.

afectación de determinados gastos a la actividad, pensemos en unos gastos de viaje -siempre discutidos por los órganos de gestión-, cuya relación con la actividad económica puede acreditarse con los e-mails cruzados con los proveedores a los que va a visitar. La virtualidad probatoria de esta fuente de prueba es manifiesta, pero ¿cómo se aporta al procedimiento?

Una primera posibilidad de incorporación de la fuente de prueba como medio de prueba al procedimiento radica en la aportación de los e-mails impresos en un documento de soporte papel, o bien en soporte informático, aportando una impresión digital (PDF u otro formato de imagen) por registro electrónico. También cabría aportarlos mediante un acta notarial de presencia. En cualquiera de los casos, debe tenerse en cuenta que no se estará aportando el original del correo electrónico, sino una copia del mismo⁸⁸².

Como destaca DELGADO MARTÍN, la elección por la parte de este medio probatorio así planteado, que reputa prueba documental, es posible, aunque su valoración judicial está sometida a las reglas de la sana crítica. Esto quiere decir que tendrá una eficacia probatoria menor en caso de impugnación por la parte contraria, y mayor cuando esta no formule alegaciones impugnatorias, ya sea de su integridad y/o de su autenticidad⁸⁸³. En caso de que se impugne esta prueba, alegando que no es íntegra o incluso su falsedad, la parte que la aportó deberá

⁸⁸² Aún en este caso, se ha considerado que los “correos electrónicos entran de lleno en la calificación de documentos privados electrónicos, tanto su texto como los documentos que lleven adjuntos. Su aportación al proceso debe reunir los requisitos de cualquier documento privado. No obstante, y ante la posibilidad de impugnación de su autenticidad debería aportarse no solamente el contenido del texto, sino el mensaje con sus cabeceras de remitente y destinatario, a efectos de que si existe una impugnación pueda recabarse la máxima información para descartar o descubrir, en su caso, una posible manipulación.” Véase VALERO CANALES, L., “La práctica de la prueba electrónica. Metodología”, *Práctica de Tribunales*, núm. 130, enero-febrero 2018, Editorial Wolters Kluwer, LA LEY 367/2018, p. 9.

⁸⁸³ DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, pp. 171.

practicar una prueba pericial que garantice tanto la integridad como la autenticidad de ésta, a fin de poder introducirla en el proceso⁸⁸⁴.

La naturaleza última de prueba documental de los correos electrónicos ha sido ratificada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de julio de 2020, ya citada, en los siguientes términos:

“El avance tecnológico ha hecho que muchos documentos se materialicen y presenten a juicio a través de los nuevos soportes electrónicos, lo que no debe excluir su naturaleza de prueba documental, con las necesarias adaptaciones (por ejemplo, respecto de la prueba de autenticación). Si no se postula un concepto amplio de prueba documental, llegará un momento en que la revisión fáctica casacional quedará vaciada de contenido si se limita a los documentos escritos, cuyo uso será exiguo. En consecuencia, debemos atribuir la naturaleza de prueba documental a los citados correos electrónicos (...) Ello no supone que todo correo electrónico acredite el error fáctico de instancia, al igual que sucede con los documentos privados. Para ello será necesario valorar si se ha impugnado su autenticidad por la parte a quien perjudique; si ha sido autenticado, en su caso; y si goza de literosuficiencia”⁸⁸⁵.

⁸⁸⁴ RUBIO ALAMILLO, J., “El correo electrónico como prueba en procedimientos judiciales”, *Diario La Ley*, Nº 8808, Sección Práctica Forense, 21 de Julio de 2016, LA LEY 5737/2016. Disponible online.

⁸⁸⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Social, Sentencia de 23 de julio de 2020, REC. 239/2018, Roj: STS 2925/2020 - ECLI: ES:TS:2020:2925, FJ 4. Resuelve aquí el Tribunal Supremo un recurso de casación fundamentado en la letra d) del artículo 207 de la LRJS, esto es, en el “error en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en autos que demuestren la equivocación del juzgador, sin resultar contradichos por otros elementos probatorios”. Si los correos electrónicos no resultaban ser documentos, sino que tuviesen atribuida otra naturaleza jurídica, el recurso de casación no hubiera podido prosperar, de ahí las matizaciones de la sentencia en cuanto a la revisión fáctica casacional. Existen numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que, de una forma u otra, se da validez al correo electrónico como prueba documental, sin mayores razonamientos, por ejemplo, Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 30 de julio de 2012, Rec. 1495/2009, Roj: STS 6079/2012 - ECLI: ES:TS:2012:6079,

La segunda posibilidad sería aportar el correo electrónico como documento electrónico, que, a nivel teórico resulta plenamente posible en todo tipo de procedimientos, pero en la práctica es algo materialmente imposible cuando se trata de aportar un correo recibido original⁸⁸⁶ y posible pero tremendamente complicado, pues exige llevar hasta un fedatario público el disco duro en el que se encuentre el correo y que éste realice una copia clónica. En cualquier caso, tampoco podría garantizarse que este ha sido realmente recibido⁸⁸⁷.

o de la misma sala y sección Sentencia de 15 de octubre de 2012, Rec. 382/2010, Roj: STS 6342/2012 - ECLI: ES:TS:2012:6342; o de la Sala de lo Contencioso, sec. 2, Sentencia de 17 de diciembre de 2019, Rec. 6274/2018, Roj: STS 4073/2019 - ECLI: ES:TS:2019:4073.

⁸⁸⁶ Como ha dicho RUBIO ALAMILLO, “aportar un correo electrónico recibido original, es algo prácticamente impracticable desde el punto de vista técnico. Para ello, sería necesario adjuntar al procedimiento el disco duro del servidor al que llegó el correo electrónico, con su correspondiente código hash calculado ante fedatario público, suponiendo que la configuración del servidor conserve los correos electrónicos en el mismo una vez éstos han sido entregados a su destinatario. Salvo que se trate del ámbito penal, en un procedimiento en el que los ordenadores hayan sido intervenidos e incautados por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado recibiendo órdenes de un juez, no será posible realizar esta aportación, ya que ninguna empresa va a detener su servidor de correo electrónico motu proprio para aportar su disco duro a una causa, menos aún si se trata de una empresa de alojamiento web que preste servicios a varios clientes”. RUBIO ALAMILLO, J., “El correo electrónico como prueba...”, *op. cit.*

⁸⁸⁷ “Caso aparte es cuando se trata de un correo electrónico enviado en lugar de recibido. En estos casos sí es realmente posible aportar una metafórica fotocopia compulsada, siempre y cuando, evidentemente, se sigan los cauces procesales adecuados y ya explicados de clonación ante fedatario público del disco duro en el que se encuentre dicho correo electrónico, para posteriormente aportar dicha copia clónica al proceso (una copia forense de un disco duro, clonada ante fedatario público, es idéntica a la original bit a bit —es decir, unidad mínima a unidad mínima—, por lo que se puede considerar, a todos los efectos y como ya se ha indicado, la original). Los correos electrónicos enviados permanecen en la bandeja de correos enviados de la cuenta de correo electrónico desde la que se envían, aunque es necesario indicar que, si se desea certificar la recepción de un correo electrónico en destino, no podría garantizarse si éste realmente fue entregado a partir de, únicamente, un análisis del correo electrónico enviado, por lo que sería necesario efectuar también sendos análisis forenses de los servidores de salida y, si es posible, de destino, a fin de corroborar si el correo electrónico realmente llegó.” RUBIO ALAMILLO, J., “El correo electrónico como prueba...”, *op. cit.*

La alternativa, como señala DELGADO MARÍN sería realizar una copia del disco duro en el que se encuentre el correo electrónico, previa clonación del citado disco ante notario, quien dará fe pública y levantará acta del código hash⁸⁸⁸ tanto del original como de su copia, y posteriormente elaborar un informe pericial mediante un perito informático, que podrá acreditar que, en el concreto disco duro, se encuentra un correo electrónico enviado o recibido, y sus notas principales. Pero esto no evitaría que una parte pudiera alegar que el mensaje ha sufrido alguna manipulación o incluso negar su autoría⁸⁸⁹. Del resultado de esta pericia puede resultar que el correo electrónico haya sido firmado digitalmente⁸⁹⁰, en cuyo caso quedará acreditada su autenticidad e integridad. O, como es más frecuente, que no lo haya sido, con lo que no quedará acreditada su autenticidad e integridad, pero en cualquier caso su valoración quedará sometida a la sana crítica del juzgador, que podrá otorgar al mensaje eficacia probatoria atendiendo al conjunto de la prueba practicada⁸⁹¹.

En este caso, ABEL LLUCH opina que el correo electrónico tiene su encaje en el artículo 384 LEC, dentro de la prueba por soportes o instrumentos informáticos, en cuanto permite “archivar, conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas con fines contables o de otra clase”, pues, sin perjuicio de otros fines, normalmente se utiliza para un intercambio puntual, informal y rápido de información entre remitente y destinatario. A

⁸⁸⁸ Función basada en un algoritmo que permite afirmar que los datos que se encontraban en el dispositivo en el momento de su ocupación no han sido objeto de manipulación posterior. Véase DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, p. 72

⁸⁸⁹ DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, p. 172.

⁸⁹⁰ Existen, según explica RUBIO ALAMILLO, numerosas tecnologías de firma electrónica que permiten que un correo electrónico se envíe firmado (por ejemplo, certificados de la FNMT, que pueden utilizarse en el envío de cualquier correo electrónico, tecnologías como S/MIME, utilizada por Microsoft, DKIM, utilizada por Google y Yahoo!, o también OpenPGP, que además permite cifrar los mensajes, utilizada por Edward Snowden para comunicar sus revelaciones sobre el espionaje global de la NSA y la CIA a los periódicos The Washington Post y The Guardian). Véase RUBIO ALAMILLO, J., “El correo electrónico como prueba...”, *op. cit.*

⁸⁹¹ DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, pp. 172-173.

diferencia de la correspondencia manuscrita, la realizada a través del correo electrónico, reviste menor grado de formalidad, puesto que, por un lado, el sistema operativo ya configura unos campos y dispone de un formato predeterminado a modo de encabezamiento en el que se introduce el destinatario, el emisor, el asunto y los eventuales destinatarios ocultos, y, por otro lado, en el propio sistema operativo es factible la estampación de la firma por procedimientos informáticos⁸⁹².

La complejidad de la práctica de esta prueba de aportación directa del e-mail, su alto coste, pues debe acompañarse de una prueba pericial informática y sus pocas ventajas con respecto a la aportación del correo electrónico por simple impresión privada (en papel o digital), sobre todo si el resultado es acreditar la emisión un correo electrónico no firmado, cuya recepción además no se puede asegurar, nos lleva a afirmar que esta prueba, así practicada, va a tener escaso recorrido, por no decir ninguno, en los procedimientos de gestión tributaria.

Una alternativa que puede contribuir a probar la autenticidad e integridad de los correos electrónicos, lo que es problemático cuando lo que se aporta al procedimiento es una impresión en papel o un simple archivo digital procedente de un volcado de impresión o escaneado⁸⁹³, es utilizar la intervención de terceros

⁸⁹² ABEL LLUCH, X., "Prueba electrónica...", *op. cit.*, p. 200.

⁸⁹³ Que es el verdadero problema cuando se aportan impresiones privadas de estos, pues como ha planteado la Sentencia del Juzgado de lo Social 3 de Pamplona, "aunque la veracidad de los correos electrónicos procedentes de la cuenta de correo electrónico xxx fuese una hipótesis posible, dentro de las varias plausibles, lo cierto es que desde el punto de vista científico o técnico no se puede afirmar tal autenticidad e integridad como consecuencia de la falta de análisis del ordenador, tablet, soporte o medio tecnológico desde el cual se hubiera enviado el correo electrónico." La dificultad probatoria que se plantea si tales impresiones son impugnadas debe llevar a una actitud responsable de las partes a la hora de preconstituir esta prueba, pues como acertadamente se concluye en esta sentencia "la diligencia y autorresponsabilidad de los futuros contratantes debe tener en cuenta las dificultades de la prueba del libre consentimiento contractual cuando se utilizan medios tecnológicos de escasa o nula eficacia probatoria como en este caso, que se limita a la aportación de un correo electrónico -volcado en papel-, a los que se adjunta un documento en formato "Pdf" y una firma "escaneada" que el autor a quien se le atribuye

de confianza, que está regulada en el artículo 25 de la LSSI⁸⁹⁴. Estos prestadores de servicios de confianza actúan como mediador neutral de confianza, el cual es imparcial y no toma parte entre el remitente y el destinatario en los envíos, pudiendo archivar las declaraciones de voluntad que integran los contratos electrónicos y las comunicaciones, consignando la fecha y la hora en que han tenido lugar. Actualmente sus servicios se han multiplicado, ofreciendo servicios de correo electrónico certificado –certificando si ha sido leído, accedido o simplemente entregado en su servidor de correo-, de SMS certificado, de contenido de una web o de una red social en un momento determinado, de la entrega de documentos electrónicos y de su recepción por el interesado, seguimiento certificado de las páginas web durante un período de tiempo, e incluso de buzón web certificado. En alguno de estos prestadores, se procede al depósito notarial de las comunicaciones emitidas a través de su plataforma con todos los pasos que las mismas siguen, por lo que es posible obtener, lógicamente incrementando el coste, un testimonio notarial de los correos enviados.

La utilización de terceros de confianza es particularmente útil y eficaz para aportar al procedimiento correos electrónicos generados por servicios gratuitos de correo electrónico que ofrecen numerosas multinacionales, por ejemplo, Google, a través de Gmail, Microsoft, a través de Outlook.com, o Yahoo, a través de Yahoo Mail, por solo citar los más usados en nuestro país. Este tipo de servicio de correos no usa un programa cliente de correo y, por tanto, ni correos

niega haber firmado, suscrito o escaneado”. Sentencia del Juzgado de lo Social 3 de Pamplona de 20 de marzo de 2017, autos 62/2015, Roj: SJSO 16/2017 - ECLI: ES:JSO:2017:16, FJ 5.

⁸⁹⁴ LSSI, artículo 25. “Intervención de terceros de confianza. 1. Las partes podrán pactar que un tercero archive las declaraciones de voluntad que integran los contratos electrónicos y que consigne la fecha y la hora en que dichas comunicaciones han tenido lugar. La intervención de dichos terceros no podrá alterar ni sustituir las funciones que corresponde realizar a las personas facultadas con arreglo a Derecho para dar fe pública. 2. El tercero deberá archivar en soporte informático las declaraciones que hubieran tenido lugar por vía telemática entre las partes por el tiempo estipulado que, en ningún caso, será inferior a cinco años.”

emitidos ni recibidos se almacenan en el dispositivo electrónico del usuario, sino en los servidores de correo del prestador del servicio, por lo que el acceso al servicio de correo se realiza a través de una determinada página web. La utilización de copias certificadas de los mismos por medio de un tercero de confianza puede reforzar su valor probatorio y su aportación al procedimiento, garantizando su integridad y autenticidad⁸⁹⁵.

b') Los “pantallazos” de páginas web, redes sociales, mensajería instantánea.

Las comunicaciones electrónicas en la era digital que vivimos no se agotan en el correo electrónico. La utilización de las nuevas tecnologías ha modificado totalmente la forma en que los humanos nos comunicamos. Actividades y relaciones que antes se mantenían personalmente o a lo sumo por teléfono, se realizan ahora a través de internet, mediante plataformas públicas o semipúblicas: webs, mensajería instantánea con aplicaciones como WhatsApp, Skype, etc.; verdaderas áreas de trabajo digitales como Microsoft Teams, que permiten desde mensajería instantánea hasta videoconferencias múltiples pasando por documentos compartidos; redes sociales como Facebook o Twitter... la comunicación por internet hoy día es muy amplia, extensa y en constante cambio. Las propias características de todas estas plataformas, mecanismos o aplicaciones informáticas van a proporcionar informaciones (fuentes de prueba) muy variadas y, paralelamente, condicionadas en el proceso por los requerimientos técnicos de la concreta plataforma comunicativa o aplicación utilizada⁸⁹⁶.

⁸⁹⁵ Véase RUBIO ALAMILLO, J., “El correo electrónico como prueba...”, *op. cit.*, apartado “IV. Servicios gratuitos de correo electrónico”. También DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, p. 173.

⁸⁹⁶ FUENTES SORIANO, O., “Videos, comunicación electrónica y redes sociales: cuestiones probatorias”, *Práctica de Tribunales*, núm. 135, noviembre-diciembre 2018, Editorial Wolters Kluwer, LA LEY 14049/2018, p. 11. Disponible Online.

Efectivamente, no es lo mismo probar la información contenida en una página web, que revisten normalmente cierta estabilidad en cuanto a sus contenidos, aunque puedan actualizarse, que la información transmitida y/o recibida a través de WhatsApp, que, como todo programa de mensajería instantánea, transmite la información directamente de dispositivo a dispositivo, sin quedar almacenada más que en los propios dispositivos, no en servidor alguno que posibilite su rastreo. Ello supone, como se ha dicho, que, para comprobar técnicamente la integridad de un mensaje instantáneo, sería necesario contar con los terminales que formaron parte del proceso comunicativo (el emisor y el receptor, en el caso de que fuera una comunicación bidireccional) y someterlos a un exhaustivo análisis pericial que, para que fuera concluyente, tendría que realizarse en el momento inmediatamente posterior al envío y recepción del mensaje, pues de lo contrario resultaría imposible certificar con absoluta certeza la ausencia de manipulación⁸⁹⁷. Ello resulta inviable en un procedimiento administrativo.

La forma más habitual de incorporación a los procedimientos de aplicación de los tributos de estas formas de comunicación electrónica es hacerlo a través de una captura de pantalla, coloquialmente conocida como “pantallazo”. Por pantallazo puede entenderse la realización de una fotografía de lo que aparece en un determinado momento en la pantalla de un dispositivo electrónico (ordenador, tableta, smartphone...), ya sea efectuada por el propio dispositivo (captura de pantalla) o por otro⁸⁹⁸.

Por esa captura de pantalla, se obtiene una fotografía de naturaleza digital (lenguaje binario) por lo que formalmente tiene la consideración de documento

⁸⁹⁷ FUENTES SORIANO, O., “Videos, comunicación...”, *op. cit.*, p. 11, Disponible Online.

⁸⁹⁸ DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, *op. cit.*, p. 64.

electrónico si se aporta en soporte electrónico, o bien de documento ordinario si se aporta en soporte papel. Por cualquiera de las dos formas, puede tener acceso al procedimiento como prueba documental. Cuestión distinta es el valor que el juez atribuya a dicho “pantallazo”, pues se valorará con arreglo a las reglas de la sana crítica y dependerá del conjunto de la prueba practicada, aunque también de las alegaciones de las partes y de su postura procesal en cuanto a las posibilidades de manipulación de su contenido⁸⁹⁹.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre todo penal, se ocupó del tema del valor probatorio de los pantallazos en la muy mediática Sentencia de 19 de mayo de 2015, tras la cual se alzaron voces que afirmaban rotundamente que los pantallazos carecían de valor probatorio⁹⁰⁰. Dijo en esta sentencia la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo:

“Y es que la prueba de una comunicación bidireccional mediante cualquiera de los múltiples sistemas de mensajería instantánea debe ser abordada con todas las cautelas. La posibilidad de una manipulación de los archivos digitales mediante los que se materializa ese intercambio de ideas, forma parte de la realidad de las cosas. El anonimato que autorizan tales sistemas y la libre creación de cuentas con una identidad fingida, hacen perfectamente posible aparentar una comunicación en la que un único usuario se relaciona consigo mismo. De ahí que la impugnación de la autenticidad de cualquiera de esas conversaciones, cuando son aportadas a la causa mediante archivos de impresión, desplaza la carga de la prueba hacia quien pretende aprovechar su idoneidad probatoria. Será indispensable en tal caso la práctica de una

⁸⁹⁹ Véase DELGADO MARTÍN, J., “Investigación tecnológica ...”, op. cit., p. 65.

⁹⁰⁰ En el *Diario La Ley* de 26/07/2015, nº 8547, sección “Hoy es noticia” se publicó una noticia con el siguiente titular: “El Supremo fija los criterios para aceptar como prueba los mensajes en redes sociales: no valen los pantallazos”.

prueba pericial que identifique el verdadero origen de esa comunicación, la identidad de los interlocutores y, en fin, la integridad de su contenido.⁹⁰¹”

Sin embargo, de una lectura íntegra de esta sentencia –y de la de Sentencia de 27 de noviembre de 2015, que reiteró su doctrina⁹⁰²- no debiera obtenerse la idea de que los pantallazos no tienen valor probatorio si no van acompañados de una prueba pericial sobre la integridad de la comunicación que reflejan, pues, aunque así lo afirman para el caso en que los pantallazos fueran impugnados, lo cierto es que ambas acaban resolviendo admitiendo como prueba el pantallazo aportado, valorándolo como prueba (del proceso penal, no se olvide) y dictando sentencia favorable a la parte que los presentó⁹⁰³.

Por tanto, compartimos la opinión de FUENTES SORIANO de que, cuando por el tipo de comunicación electrónica de que se trate, sea posible aportar un pantallazo -pensemos en comentarios en foros o chats, en comentarios de Facebook, en mensajes de WhatsApp o en el contenido de páginas web-, el pantallazo presentado podrá alcanzar o no pleno valor probatorio dependiendo de dos consideraciones fundamentales: la actitud

⁹⁰¹ Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sec. 1, Sentencia de 19 de mayo de 2015, Rec. 2387/2014, Roj: STS 2047/2015 - ECLI: ES:TS:2015:2047, FJ 4. Doctrina reiterada por la misma sala y sección en su Sentencia de 27 de noviembre de 2015, Rec. 10333/2015, Roj: STS 5421/2015 - ECLI: ES:TS:2015:5421, FJ 3.

⁹⁰² Véase nota anterior.

⁹⁰³ La sentencia de 19 de mayo de 2015, además, está muy influenciada por las circunstancias del caso, pues no valoraba un “pantallazo”, ya que la conversación realizada por Tuenti no lo fue entre las partes (víctima y agresor) sino entre la víctima y un amigo suyo, no fue posible acceder al historial del ordenador, por lo que hubo de recurrirse por la Guardia civil al teléfono móvil, de donde tampoco se pudo capturar de ninguna forma esa conversación por lo que los propios agentes optaron por una “digitalización indirecta” de la conversación, fotografiando la pantalla del móvil. No podemos entrar en un comentario más extenso de esta sentencia, debido a los límites de este trabajo, por lo que recomendamos la lectura de BUENO DE MATA, F., “La validez de los pantallazos como prueba electrónica: comentarios y reflexiones sobre la STS 300/2015 y las últimas reformas procesales en materia tecnológica”, *Diario La Ley*, Nº 8728, Sección Tribuna, 23 de marzo de 2016, Ref. D-126, Editorial La Ley, LA LEY 1353/2016, p. 3-4. Disponible online.

impugnatoria de la contraparte y el resto de las pruebas obrantes en el expediente⁹⁰⁴.

El pantallazo de la aplicación de mensajería, de la red social, de la página web, aportado conforme a las exigencias requeridas para la prueba documental, si no existe impugnación por la contraparte, podrá alcanzar éste pleno valor probatorio en el procedimiento de gestión tributaria, en función del resto de pruebas aportadas a la causa y de la aplicación del criterio de libre valoración que, sobre la base de las máximas de experiencia, el órgano decisor deberá motivar en la resolución.

En este punto, estimamos importante acudir al artículo 268.1 de la LEC, que contempla que los documentos privados podrán ser aportados mediante imágenes digitalizadas, incorporadas a anexos firmados electrónicamente los documentos privados, por lo que la conversación mantenida en una red social, o el contenido de una página web, podría aportarse como prueba documental de esta forma, que quedaría completamente reforzada, a nuestro juicio, si acudimos a alguna de las técnicas para preservar las fuentes de prueba electrónica que hemos apuntado, como la utilización de un tercero de confianza o de mecanismos de sellado de tiempo o *timestamp*.⁹⁰⁵

5.1.2.5 La contabilidad y libros-registros fiscales obligatorios

Estudiaremos aquí la utilización como prueba en el procedimiento de gestión tributaria de los libros y registros derivados del cumplimiento de

⁹⁰⁴ FUENTES SORIANO, O., "Videos, comunicación...", *op. cit.*, p. 12, Disponible Online.

⁹⁰⁵ Véase en este mismo sentido BUENO DE MATA, F., "La validez de los pantallazos...", *op. cit.*, pp. 5-6. Disponible online.

obligaciones contables y registrales, impuestas por la normativa de los tributos⁹⁰⁶ y, simultáneamente para algunos obligados tributarios, por la normativa mercantil.

Por lo se refiere a la contabilidad mercantil, cuyo deber de llevanza se impone por el artículo 25 del CCom a todo empresario, entendido éste en el sentido amplio de operador económico organizado, que contempla el artículo 34.6 del CCom⁹⁰⁷, aunque somos conscientes de que, en el procedimiento de gestión tributaria, la posibilidad de utilización de la misma como medio de comprobación⁹⁰⁸, o lo que viene a ser lo mismo, como medio de prueba por la Administración, es muy limitada, sí que es posible que su utilización como medio de prueba por los obligados tributarios, razón por la que entendemos debemos abordar su estudio.

Por otro lado, ocurre que la normativa propia de los tributos, básicamente del IRPF y del IVA, impone a todos o a algunos de estos operadores jurídicos organizados la llevanza de libros registros fiscales con carácter obligatorio, que se suman a sus obligaciones contables, como ocurre con los libros registros de IVA. En el ámbito del IRPF, sin embargo, algunas veces estos registros fiscales tienen carácter sustitutivo de la contabilidad mercantil, como es el caso de los libros registros obligatorios establecidos para los empresarios en estimación

⁹⁰⁶ Que son variables en función del tributo y de la naturaleza de la actividad y método de determinación de los rendimientos netos.

⁹⁰⁷ “cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas anuales”

⁹⁰⁸ Se ha distinguido entre la contabilidad como medio para realizar la comprobación administrativa en un procedimiento tributario y la contabilidad como medio de prueba aportado por el propio sujeto pasivo en los citados procedimientos. Véase NAVARRO FAURE, A., *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, La Ley, Madrid, 2007, p. 111. Ya nos hemos ocupado páginas atrás del debate sobre la posibilidad de distinguir entre comprobación y prueba en sentido estricto. Los libros de contabilidad constituyen medios para la práctica de la comprobación e Investigación tributaria por parte de la Administración, pero no en cualquier procedimiento y, desde luego, no en los procedimientos de comprobación competencia de los órganos de Gestión tributaria. Pero ello no priva, como veremos, a la contabilidad de valor probatorio como instrumento de gestión de los tributos.

directa simplificada, para los profesionales o para quienes desarrollen actividades económicas que no tengan carácter mercantil.

En ambos casos, obligación de llevanza de contabilidad mercantil y/o obligación de llevanza de registros fiscales, nos encontramos ante dos modalidades de la prueba de documentos privados⁹⁰⁹, que comparten características comunes, pero que presentan particularidades en cuanto a su práctica, como veremos seguidamente.

a) La prueba de libros de los comerciantes

La prueba de “libros de los comerciantes”, denominación utilizada por la LEC, o más propiamente, la prueba documental por medio de los libros de los comerciantes⁹¹⁰, se encuentra recogida en la LEC en el artículo 327, siendo esta la primera norma a la que habremos de acudir, dada la remisión que efectúa el artículo 106.1 de la LGT. A tenor de la norma procesal, “(c)uando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles. De manera motivada, y con carácter excepcional, el tribunal podrá reclamar que se presenten ante él los libros o su soporte informático, siempre que se especifiquen los asientos que deben ser

⁹⁰⁹ Para PITA GRANDAL, la mención separada que hace la LEC –se refiere a la de 1881, pero lo mismo cabe decir de la actual LEC- de documento público, privados, y correspondencia y los de los comerciantes hay que entenderla en el sentido de que la contabilidad es una parte de la documentación mercantil, mientras que los libros contables son aquello que debe llevarse obligatoriamente de acuerdo con la legislación vigente y en los que se resumen y ordenan las operaciones. En un sentido amplio, los libros contables forman parte documentación mercantil al punto de que se pueden recomponer a partir del resto de la documentación. Por tanto, la mención separada de libros que se hace en la LEC ha de entenderse en términos de interpretación como una opción legislativa de mayor minuciosidad en la enumeración frente a la mención mucho menos expresiva que hacía el Código civil. En su opinión, el encaje sistemático del análisis de la contabilidad resulta plenamente justificado que se haga en sede de prueba documental. PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el ...”, *op. cit.*, pp. 328-329.

⁹¹⁰ GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho Procesal Civil...”, *op. cit.*, p. 346.

examinados.” La norma, se encuentra encuadrada en la Sección 3ª, bajo la rúbrica “De los documentos privados”, del Capítulo VI de la LEC, que regula los medios de prueba y las presunciones. Por consiguiente, se configura como una modalidad de la prueba de documentos privados, como veremos al hablar de su valor probatorio.

Las normas mercantiles, que regulan la llevanza de contabilidad y la formulación de cuentas anuales por parte de los responsables de los sujetos obligados⁹¹¹, imponen a estos la llevanza de un nivel de documentación empresarial de contenido flexible, que se determina en función de la naturaleza y dimensión de la empresa, pero con fijación de un mínimo obligatorio que, siguiendo a ALONSO ESPINOSA, podemos sintetizar en:

a) El empresario, entendido en su acepción amplia de operador económico organizado que hemos señalado al principio, está obligado a la conservación de la documentación y a la llevanza de contabilidad que resulte objetivamente precisa para, de acuerdo con la actividad y dimensión de su empresa o profesión: a) permitir un seguimiento cronológico de sus operaciones empresariales, así como para asegurar la elaboración periódica de inventarios y la formulación de cuentas anuales (artículos 25.1 y 34.1 del CCom) y b) mostrar la *imagen fiel* del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa o profesión, de conformidad con las disposiciones legales y atendiendo al principio de *realidad económica* de las operaciones con carácter prevalente a la forma o calificación jurídica de las mismas (artículo 34.2 CCom). Esta configuración legal del deber de llevanza de las cuentas exige al empresario el

⁹¹¹ El régimen básico y general del deber de llevanza de la contabilidad está integrado por los artículos 25 a 41 del CCom, desarrollados por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y por el RD 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

cumplimiento previo y coetáneo de un deber de documentación general sobre sus operaciones y conservación de la misma (arts. 24, 30, 32, y 33 del CCom.).

b) Con carácter más específico, directo y obligatorio, el empresario debe, en cualquier caso, llevar, al menos, dos libros obligatorios: el libro de inventarios y cuentas anuales y el libro diario. El empresario debe, además, llevar aquellos libros que le vengan impuestos por la legislación tributaria⁹¹².

Las normas tributarias también confieren gran importancia a la contabilidad como manifestación de conocimiento, estableciendo en determinados supuestos, como veremos seguidamente, su obligatoria llevanza. Para empezar, el artículo 29 de la LGT, recoge la llevanza de contabilidad y libros registro entre las obligaciones tributarias formales⁹¹³, concretamente en los apartados d), donde se establece la obligación de llevanza y conservación de los libros de contabilidad y registros⁹¹⁴ y f) que determina la obligación de aportar tales libros y registros a requerimiento de la Administración o cuando se establezca así en declaraciones periódicas⁹¹⁵.

⁹¹² Véase ALONSO ESPINOSA, F.J., "El deber de documentación de la empresa y de llevanza de contabilidad tras la ley 16/2007, de 4 de julio", *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, Núm. 5, Sección Estudios, Segundo semestre de 2009, Editorial Wolters Kluwer. La Ley 18011/2009, p. 10.

⁹¹³ Definidas por ROMERO PLAZA como aquellas obligaciones que, no teniendo carácter pecuniario, su cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones y procedimientos tributarios; y que, lejos de ser un fin en sí mismas, su cumplimiento es instrumento para la efectiva aplicación de los tributos. En opinión del autor, que compartimos, tienen una incidencia fundamental en la formación de la prueba. Véase ROMERO PLAZA, C., "Prueba y ...", *op. cit.*, p. 168.

⁹¹⁴ LGT: Artículo 29. 2 "d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados."

⁹¹⁵ LGT: Artículo 29.2 "f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato,

Serán las leyes reguladoras de los distintos tributos las que concreten las normas específicas de llevanza de la contabilidad y registros, determinando el papel que en ellos juega la contabilidad como medio de prueba⁹¹⁶. En cualquier caso, como ha apuntado ROMERO PLAZA, las obligaciones de llevanza y conservación de la contabilidad y registros obligatorios sirven para preparar y asegurar la revelación o entrega de conocimientos en futuros procedimientos, y, en la medida en la que el obligado tributario las cumpla, se coloca en situación de poder revelar a la Administración esta información en procedimientos futuros. Esto supone, en definitiva, una actividad de preconstitución de prueba⁹¹⁷ que, en las leyes reguladoras de determinados tributos, singularmente el IRPF, el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, adquiere especial importancia, a pesar de tratarse de una obligación de llevanza y conservación de documentos privados unilaterales⁹¹⁸.

Efectivamente, la LIRPF establece en su artículo 104.2, que los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el CCom. No obstante, el párrafo segundo del precepto establece la posibilidad de exceptuar por vía reglamentaria de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el CCom, y a aquellos contribuyentes que determinen

informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.”

⁹¹⁶ En este sentido, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN ha considerado la existencia de obligaciones formales deducidas del deber de colaboración como uno de los factores que ejercen notable influencia sobre todas las cuestiones de derecho probatorio, que se proyectan más tarde en el proceso judicial tributario. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba...”, *op. cit.*, p. 13

⁹¹⁷ Véase ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 81.

⁹¹⁸ CRUZ SANTANA, J.J., *La factura como medio de prueba en derecho tributario*, Tesis doctoral, Universidad de Almería, Almería, 2014, p. 122-123.

su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa⁹¹⁹. Dando cumplimiento a la previsión legal, el artículo 68 del RIRPF, en función del método de estimación de los rendimientos y de las características de la actividad económica establece la obligatoriedad de llevanza de determinados Libros Registros, que pueden sintetizarse así:

Actividad/ Método estimación /modalidad	Actividades empresariales con carácter mercantil en estimación directa normal	Actividades empresariales en estimación directa simplificada	Actividades empresariales sin carácter mercantil estimación directa	Actividades empresariales estimación objetiva	Actividades profesionales
Contabilidad Código de Comercio	X				
Libro registro de ventas o ingresos		X	X	X (1)	
Libro registro de compras y gastos		X	X		
Libro registro de bienes de inversión		X	X	X (2)	X
Libro registro de ingresos					X
Libro registro de gastos					X
Libro registro de provisiones de fondos y suplidos					X

(1) En caso de realizar actividades cuyo rendimiento neto se calcule teniendo en cuenta el volumen de ingresos, incluyendo subvenciones e indemnizaciones (por ejemplo, actividades agrícolas).

(2) En el caso en que deduzcan amortizaciones.

Hasta 31 de diciembre de 2018, el artículo 68.10 del RIRPF establecía que los contribuyentes que llevasen contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estaban obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de ese artículo. Esto, indirectamente, sustraía a estos contribuyentes de la posibilidad de control por los órganos de Gestión tributaria, que, en la práctica, no podían realizar, frente a los mismos, actuaciones de comprobación limitada, ya que, como veremos, les está en principio vedado el examen de la contabilidad mercantil. Bastaba pues al contribuyente que llevase voluntariamente contabilidad ajustada a las normas

⁹¹⁹ Véase artículo 68 del RIRPF.

mercantiles, aunque no viniese obligado a ello, alegar esta circunstancia para que las actuaciones no pudieran desarrollarse por estos órganos, que debían necesariamente remitir el expediente a Inspección. El artículo único 4 del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, con efectos de 1 de enero de 2019, modificó el número 10 del artículo 68 del RIRPF, estableciendo que, a partir de esa fecha, los contribuyentes distintos de los obligados a la llevanza de contabilidad mercantil según el apartado 2 del precepto, estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en el artículo 68 del RIRPF, aun cuando lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio⁹²⁰.

La Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, que entró en vigor el 1 de enero de 2020, sustituyendo a la Orden de 4 de mayo de 1993, ha regulado los requisitos y la forma de llevanza de los anteriores libros registros obligatorios.

Por lo que se refiere al IVA, los sujetos pasivos del IVA, con carácter general, han de llevar los siguientes Libros Registros (artículos 49, 62 y 68 RIVA):

1. Libro Registro de facturas expedidas.
2. Libro Registro de facturas recibidas.
3. Libro Registro de bienes de inversión.
4. Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
5. Libros Registro especiales⁹²¹

⁹²⁰ Curiosamente, la Exposición de Motivos del Real Decreto 1461/2018, en su número 2, justifica la reforma en la necesidad de “adaptar el texto reglamentario, de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia a que se refiere Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, a los cambios operados por la citada Ley de Presupuestos Generales del Estado [la Ley 6/2018, de Presupuestos para 2019]”. Ninguno de ellos, ni la citada Ley de Presupuestos, tiene nada que ver con la finalidad última de la reforma, que es la que hemos explicado.

⁹²¹ Los distintos regímenes especiales pueden establecer libros específicos para ellos y exonerar de otros. Son libros especiales, por ejemplo, Libro de operaciones en régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; Libro de recibos expedidos que

La obligación de llevar los Libros registro citados debe cumplirse para determinados sujetos pasivos por vía electrónica, a través de la Sede electrónica de la AEAT, mediante el sistema de llevanza de los Libros conocido como SII, “Suministro Inmediato de Información”, en vigor desde 1 de julio de 2017. De conformidad con el artículo 62.6 del RIVA, están obligados a llevar los libros por este sistema los sujetos pasivos que tengan periodo de liquidación mensual del IVA, como son los inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA), las Grandes Empresas (aquellas cuya facturación sea superior a 6.010.121,04 euros, y los Grupos de IVA⁹²².

Con carácter voluntario, pueden acogerse al SII aquellos sujetos pasivos que, no estando obligados, así lo decidan. Para ello, pueden ejercer esta opción en cualquier momento mediante una declaración censal, quedando incluidos desde el primer período de liquidación que se inicie con posterioridad al ejercicio de la opción.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 120.1 de la LIS establece que los contribuyentes deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen, obligación que también se traslada a las entidades parcialmente exentas, a que se refiere el Capítulo XIV del Título VII de la LIS, que deberán llevar su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas.

justifican compensaciones a sujetos pasivos en el régimen especial de la agricultura, pesca y ganadería; Libro Registro de operaciones realizadas en el régimen simplificado; Registro de operaciones incluidas en el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

⁹²² Véase Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Todas estas normas tributarias en relación con los tres tributos citados (IRPF, IS e IVA) atribuyen, a nuestro juicio, indudable virtualidad probatoria a la contabilidad y a los registros obligatorios, ya que, además, contabilidad y libros se configuran como un instrumento de primer orden para la gestión de estos tributos.

La LIS, por ejemplo, en su artículo 10.3 asimila la base imponible del impuesto al resultado contable, eso sí, corregido por las normas de la propia LIS, pero determinado con arreglo a las normas del CCom y normas complementarias.

El artículo 120 de la LIS, que, como hemos visto, ordena que los sujetos pasivos del impuesto lleven contabilidad conforme al CCom, se encarga en su número 2 de precisar que la Administración podrá efectuar la comprobación e investigación, obviamente, del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, precisamente mediante el examen de la contabilidad, de los libros y de la documentación contable.

Sin ánimo de ser exhaustivos, porque las alusiones a la contabilidad son constantes en la LIS, lo que merecería por sí solo un estudio, que ahora no podemos abordar, diremos que la importancia de la contabilidad como medio de prueba en este tributo lleva a que el artículo 121 de la LIS establezca una serie de presunciones *iuris tantum* que están relacionadas con una llevanza irregular de la contabilidad, en casos de infravaloración de activos o de registro de pasivos ficticios, con el denominador común del menoscabo de la imagen fiel, que ésta debe mostrar. Así, se establece una presunción de que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad. Igualmente se establece una presunción de existencia de rentas no

declaradas cuando hayan sido registradas deudas inexistentes en los libros de contabilidad del contribuyente.

Conviene que nos detengamos un momento en el registro de pasivos ficticios. Nuevamente la contabilidad revela aquí su potencial probatorio, porque la jurisprudencia ha considerado que la contabilidad legalizada de ejercicios anteriores puede ser prueba de que el pasivo se generó en ejercicios anteriores:

“En contra del criterio de la Inspección y que viene a confirmar la Sala, aunque con un argumento que no se correspondía con lo debatido, hay que reconocer que la Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aun cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable. Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental.⁹²³”

⁹²³ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Unificación de doctrina, Sentencia de 5 de diciembre de 2012, Rec. 259/2010, Roj: STS 6369/2012 - ECLI: ES:TS:2012:6369, FJ 5. La sentencia se refiere al artículo 140 de la Ley 43/1995, que preveía la presunción de renta en caso de contabilización de deudas inexistentes, cuya renta a su vez se presumía producida en el periodo más antiguo de los no prescritos salvo prueba en contrario, igual a la del actual artículo 121.4 de la LIS.

Por su parte, en el IRPF, el artículo 28 de la LIRPF establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en el propio artículo 28, y en los artículos 30 y 31 de la misma Ley para la estimación directa y para la estimación objetiva. Esta remisión hace de la contabilidad o, mejor dicho, de las normas que regulan la contabilidad mercantil, un instrumento fundamental para la gestión de este impuesto, dado que, como decíamos, incluso en la modalidad simplificada de la estimación directa o en aquellos casos en los que la actividad económica desarrollada por el contribuyente no tiene carácter mercantil, la sustitución de los libros propios de la contabilidad mercantil, ajustados al CCom, por los registros fiscales previstos en los números 3, 4 y 5 del artículo 68 del RIRPF no les excusa de determinar la base imponible de conformidad con lo previsto en el artículo 10.3 de la LIS, esto es, dejando a salvo las especialidades que se contengan en la LIRPF y en la LIS, todo lo relativo a la definición de los ingresos y de los gastos, y, también, a su imputación temporal se remite a las normas mercantiles, en definitiva, al PGC, en la modalidad pertinente.

Por lo que respecta al IVA, el papel de los libros registro en la gestión del IVA no ofrece duda alguna, hasta el punto de que el SII es contemplado por la propia AEAT como “un nuevo sistema de gestión del IVA”, que permite a los sujetos pasivos acogidos al mismo, obligatoria o voluntariamente, presentar más tarde sus obligaciones periódicas, quedar exonerados de la obligación de presentar los modelos 347 (operaciones con terceras personas), 340 (libros registro) y 390 (resumen anual del IVA), o contrastar la información de sus Libros Registro con la información suministrada por sus clientes y proveedores si están incluidos en el sistema⁹²⁴, y por supuesto, a la AEAT el control y comprobación

⁹²⁴ Véase “Nuevo sistema de gestión del IVA basado en el Suministro Inmediato de Información”: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_P_G417_IVA_Llevanza_de_libros_registro_SII/Informacion_general/Nuevo_sistema_de_gestion_del_IVA_basado_en_el_Suministro_Inmediato_de_Informacion.shtml

de la facturación emitida y recibida casi en tiempo real, permitiendo totalmente la automatización de estas funciones.

b) Práctica de esta prueba

Como dijimos al principio de este apartado, el artículo 327 de la LEC determina que, cuando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles. De manera motivada, y con carácter excepcional, continúa la norma, el tribunal podrá reclamar que se presenten ante él los libros o su soporte informático, siempre que se especifiquen los asientos que deben ser examinados. Pues bien, esta norma, que, en principio, es objeto de la remisión del artículo 106.1 de la LGT, en el procedimiento tributario no resulta prácticamente de aplicación dadas las muchas normas tributarias que establecen una regulación distinta de la prueba de contabilidad. Prácticamente, de ella sólo podemos extraer una conclusión, en lo que respecta a la contabilidad mercantil: que los libros de los comerciantes pueden ser utilizados como medio de prueba en el procedimiento tributario, y ahí se acaba su virtualidad en materia tributaria. Basta leer las obligaciones formales impuestas por el artículo 29.2 de la LGT en la letra d) y, sobre todo, en la letra f), que obliga a aportar a requerimiento de la Administración tanto libros como todo soporte documental, para apercibirse de que pisamos un terreno muy distinto al del proceso civil⁹²⁵.

⁹²⁵ Las normas mercantiles a las que hace referencia el artículo 327 de la LEC son los artículos 31 a 33 CCom. Comentando dicho artículo 327 de la LEC, FERNÁNDEZ VAQUERO ha escrito: "De estos artículos se desprende que la contabilidad de los empresarios es secreta, pero no con carácter absoluto, como es lógico (artículo 32.1). Es posible el examen general de los libros de los comerciantes en los casos especiales del artículo 32.2 (sucesión universal, concurso de acreedores, liquidación de sociedades, expedientes de regulación de empleo y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo). Y cabe el examen parcial de los libros cuando el comerciante al que pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en el que proceda la exhibición. En este último caso, el examen solo comprenderá las partes relacionadas con la cuestión de que se trate (artículo 32.3). En ambos casos, el reconocimiento de los libros se hará en el establecimiento del empresario, en su

Los límites de la Administración a la hora de examinar la contabilidad y registros fiscales sólo estarán determinados por el alcance prefijado por ella misma de la comprobación, y por los medios de comprobación previstos legalmente para el procedimiento, como hemos visto antes. Sobre ambas cuestiones volveremos en el último capítulo de esta tesis.

Examinaremos seguidamente la forma de producir esta prueba en cuanto a requisitos de formación y legalización de los libros se refiere. El actual RIRPF no establece obligación alguna de legalización o diligenciado de los citados libros registros fiscales obligatorios⁹²⁶. Tampoco hay previsión reglamentaria alguna en este sentido con respecto al IVA. Es más, con respecto a los sujetos pasivos acogidos al SII y en el ámbito de los tributos en los que el sistema va a desplegar su eficacia (en principio en IVA, pero indudablemente también en la imposición directa, pues la facturación emitida por estos sujetos es casi instantáneamente conocida por la Administración⁹²⁷), el sistema deja obsoletos a los propios libros y a la necesidad de su legalización.

presencia o en la de la persona designada por él, con adopción de las medidas oportunas para garantizar la conservación y custodia de los libros y documentos y admitiendo la posibilidad de que la persona que haya interesado el reconocimiento pueda servirse de auxiliares técnicos (artículo 33 CCom). Este artículo 33 CCom hay que completarlo con el 327 LEC, que permite que la exhibición de los libros del comerciante o empresario tenga lugar en la sede del tribunal, y no en el establecimiento de aquel, pero lo hace solamente con carácter excepcional y exige para ello que la parte que haya interesado la exhibición especifique los asientos que deban ser examinados y que el juez lo acuerde mediante resolución motivada SAP La Rioja (1ª) 31.7.2013 (rec. 219/2012)” FERNANDEZ VAQUERO, J.L., en AA VV, “Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil...” *op. cit.*, pp. 1514-1515.

⁹²⁶ La obligación de presentar los libros registro para su diligenciado ante el órgano competente de la Administración Tributaria, entre el cierre del período impositivo y la finalización del plazo de presentación de declaraciones del Impuesto, que se establecía en el artículo 67. Siete. del Real Decreto 1841/1991, fue suprimida a partir de la derogación del mismo por el Real Decreto 214/1999, que aprobó un nuevo Reglamento del Impuesto.

⁹²⁷ Los sujetos obligados a utilizar el SII y los que voluntariamente se han acogido al sistema, envían el detalle de los registros de facturación en un plazo de cuatro días, a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Pero no ocurre lo mismo para los comerciantes en régimen de estimación directa, modalidad normal, en IRPF ni para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Tanto la normativa del IRPF (artículo 104.2 de la LIRPF) como la del Impuesto sobre Sociedades (artículo 120.1 de la LIS), al establecer la obligación de llevanza de contabilidad para los sujetos pasivos de ambos impuestos ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, determinan, por ello, la obligación de legalizar los libros de contabilidad en el Registro Mercantil de su domicilio, pues el artículo 27 del CCom así lo establece, determinando la forma de hacerlo⁹²⁸.

Sin embargo, y sin que la normativa anterior haya sido modificada, el artículo 18.1 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, ha supuesto un cambio radical en el procedimiento de legalización de libros de contabilidad y, en general, todos los libros que obligatoriamente deben llevar las empresas (también los de actas o los de socios o acciones nominativas), obligando a la cumplimentación de los mismos en formato electrónico y a su legalización por medios telemáticos antes de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio, en los siguientes términos:

⁹²⁸ Que se complementa con la regulación reglamentaria del procedimiento de legalización contenida en los artículos 329 a 337 del RRM. Resumiendo el procedimiento previsto en estas normas, los empresarios deben presentar los libros obligatorios (Libro diario y Libro de Inventario y Cuentas Anuales, artículo 28 del Ccom) en el Registro Mercantil de su domicilio, para que antes de su utilización se ponga en el primer folio de cada uno, diligencia de los folios que tiene el libro, y en todas las hojas de cada libro, el sello del registro. Puede tratarse de hojas móviles completamente en blanco. De modo alternativo, pueden utilizarse hojas encuadernadas con posterioridad a la realización de asientos en ellas, que se presentarán para su legalización antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. Los libros auxiliares, de llevanza voluntaria (Mayor, Banco, Caja...) así como los Libros registros fiscales obligatorios (por ejemplo, Libro registro de facturas expedidas, Libro registro de Facturas recibidas...) no están sometidos a legalización, no obstante, pueden ser voluntariamente legalizados de la misma forma que los obligatorios (artículo 329.2 RRM).

“Todos los libros que obligatoriamente deban llevar los empresarios con arreglo a las disposiciones legales aplicables, incluidos los libros de actas de juntas y demás órganos colegiados, o los libros registros de socios y de acciones nominativas, se legalizarán telemáticamente en el Registro Mercantil después de su cumplimentación en soporte electrónico y antes de que trascurren cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio.”

Por consiguiente, todos los empresarios, individuales o societarios, a partir de 29 de septiembre de 2013 -fecha entrada en vigor de la Ley 14/2013- y con referencia a todos los libros abiertos a partir de esa fecha, deben presentar la contabilidad para su diligenciado en soporte electrónico y hacerlo de forma telemática en el Registro Mercantil del lugar donde tengan su domicilio social. Esta forma de cumplir con la obligación de diligenciar los libros acarrea normalmente la llevanza de los mismos por medios informáticos capaces de generar los ficheros electrónicos necesarios, ya que no es posible diligenciar libros en papel para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha⁹²⁹.

La Instrucción de 12 de febrero de 2015, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros de los empresarios en aplicación del artículo 18 de la Ley 14/2013⁹³⁰, unificó criterios sobre esta materia y estableció una serie de principios conforme a los cuales debe producirse esta legalización⁹³¹. Para empezar, estableció un nuevo formato que empaqueta los

⁹²⁹ Para los empresarios individuales y sociedades cuyo ejercicio coincide con el año natural, el ejercicio 2014 fue el último cuyos libros pudieron diligenciarse en hojas encuadernadas o bien en soporte electrónico (CD, DVD, etc.) físico.

⁹³⁰ Publicada en el BOE núm. 40, de 16 de febrero de 2015.

⁹³¹ Para efectuar la legalización conforme a esta Instrucción, el Colegio de Registradores de España pone gratuitamente a disposición de los usuarios su programa Legalia2, que permite la presentación telemática de la documentación, mediante el envío directo desde la propia aplicación, una vez finalizado el proceso de generación de la legalización digital de libros. Básicamente el programa encripta los libros en un archivo comprimido generando una huella

archivos que conforman la legalización en un archivo comprimido, aportando simplicidad, ahorro de tamaño y disminución del tiempo de proceso en la tramitación telemática⁹³².

Según la Instrucción, tampoco pueden utilizarse a partir de esa fecha los libros legalizados en blanco, que deben cerrarse. Quienes llevaran este tipo de libros, sólo pudieron utilizarlos para contabilidades, contratos y actas de ejercicios abiertos antes de 29 de septiembre de 2013. Una vez finalizado este último ejercicio social, debieron proceder al cierre de los mismos mediante diligencia y acreditarlo en el primer envío telemático de nuevos libros, con la incorporación de un archivo que incluya la certificación del órgano de administración que haga constar dicha circunstancia, todo ello a los efectos del artículo 334.2 del Reglamento del Registro Mercantil y artículo 18.3 de la Ley 14/2013 (Instrucción Sexta).

La Instrucción Vigésimosegunda contiene una norma destinada a facilitar la prueba de libros de contabilidad prevista en el artículo 327 de la LEC, estableciendo que el Registrador Mercantil, una vez le sea presentado el correspondiente soporte informático con los ficheros de contenido y formato idéntico al de los libros presentados a legalizar, imprimirá una copia en papel de

digital para cada uno de ellos y, mediante uso de firma digital del presentador, procede al envío al Registro competente para la legalización, generando el sistema un acuse de recibo de la presentación. Posteriormente, se recibirá del Registro una certificación del asiento de presentación de los libros y, una vez legalizados estos, se remitirá al empresario otra certificación de legalización de los libros en la que se identificará cada libro con su número de orden, la expresión de si está o no legalizado en plazo, y la huella digital asignada al mismo. El programa y manuales puede descargarse en <https://www.registradores.org>.

⁹³² Con respecto al que había establecido la anterior Instrucción de 31 de diciembre de 1999, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, BOE núm. 7, de 8 de enero de 2000, sobre legalización de libros en los Registros Mercantiles a través de procedimientos telemáticos. La legalización por medios telemáticos que permitía esta Instrucción no era obligatoria y coexistía con las tradicionales formas de legalización.

ellos y certificará, a solicitud de parte interesada o por mandato de la autoridad judicial competente, que los ficheros contenidos en el soporte se corresponden con los libros legalizados por generar la misma huella digital, y todo ello por referencia a los asientos practicados en el Libro-fichero de legalizaciones.

En el ámbito del procedimiento tributario, sin embargo, la trascendencia de esta previsión de expedición de copia, a nuestro modo de ver, es escasa. El artículo 14.2 de la LPAC obliga a las personas jurídicas, a las entidades sin personalidad jurídica, a profesionales con colegiación obligatoria para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional⁹³³ y a los representantes de todos estos obligados a relacionarse obligatoriamente de forma electrónica con las Administraciones. Entre las entidades sin personalidad jurídica se incluyen las comunidades de bienes, asociaciones, hermandades, las herencias yacentes y las comunidades de propietarios. Esta relación electrónica obligatoria comprende tanto la recepción de notificaciones, como la presentación de todo tipo de documentos, solicitudes, alegaciones, etc., que deberán hacerse a través del registro electrónico⁹³⁴ en todos los procedimientos. La contestación de requerimientos presentando documentación relacionada con los mismos y, en su caso, copia de los libros de contabilidad, no podrá efectuarse normalmente en papel; desde luego nunca en los casos de sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración, por lo que, en caso de obtenerse esta copia física de los libros diligenciados, deberá ser digitalizada mediante escáner documental, normalmente en formatos ópticos (PDF) o de texto (Word, RTF).

⁹³³ Se cita expresamente en el apartado c) del núm. 2 del precepto a notarios y registradores de la propiedad y mercantiles, entre los profesionales que ejercen actividad profesional que requiere colegiación obligatoria. Sin embargo, esta norma no está exenta de dificultades prácticas de aplicación, ya que la AEAT, a la fecha de redacción de estas líneas, no dispone de un censo de tales profesionales para hacer efectiva la obligación de relación electrónica.

⁹³⁴ En el caso de la AEAT, disponible en <https://www.agenciatributaria.gob.es/>

Ello no tendría demasiado sentido, ya que la aportación de los ficheros electrónicos diligenciados es posible. Mayor trascendencia probatoria puede tener la certificación expedida por el Registrador de que los ficheros contenidos en el soporte se corresponden con los libros legalizados, sobre todo si esta prueba se produce a instancias de la propia Administración⁹³⁵.

Sin embargo, esta posibilidad de aportación de la contabilidad mediante copia en papel certificada, en los casos en los que pudiera verificarse, puede chocar con la práctica común de los órganos de Gestión e Inspección de solicitar, de forma más o menos coactiva, tanto los Libros de contabilidad como los Libros registros fiscales obligatorios en “formato Excel”⁹³⁶. Para nosotros esta práctica, bastante extendida, de las dependencias de Gestión e Inspección tributaria, carece de fundamento legal alguno, por mucho que algunas dependencias se

⁹³⁵ En cualquier caso, el programa Legalia2 permite comprobar la huella digital de los libros encriptados en el fichero Zip supuestamente legalizado.

⁹³⁶ Pongamos un par de ejemplos emanados de la misma Administración y dependencia de Gestión tributaria. En un requerimiento, iniciador de un procedimiento de comprobación limitada de IRPF del ejercicio 2016 de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Heliópolis, emitido en abril de 2018, puede leerse “En el caso de que lleven los Libros Registro citados por medios informáticos, los mismos *se deberán aportar en formato EXCEL*, con indicación del nombre de los archivos y los campos. Ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en su apartado 2, letra f) según el cual ‘Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.’ *No se dará por atendido el requerimiento si aporta los libros en formato PDF.*” Y en otro requerimiento de la misma Administración y dependencia, en el mismo tipo de procedimiento, efectuado a otro contribuyente, por el mismo concepto tributario pero relativo al ejercicio 2017, emitido en febrero de 2019, la petición se suaviza algo: “En el caso de que lleve dichos libros por medios informáticos, *los mismos se deberán aportar en dicho soporte, preferiblemente en archivo EXCEL*, con indicación del nombre de los archivos y los campos. *No se dará por atendido el requerimiento si aporta los libros en formato PDF.*” Las cursivas son nuestras. En ambos casos, la advertencia de no dar por atendido el requerimiento, esto es, de rechazo de la prueba aportada por el contribuyente, si es presentada en formato PDF es totalmente arbitraria, contraria a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, y, por cercenadora del derecho a la prueba, contraria al artículo 24 de la Constitución y nula de pleno derecho, pues la única justificación es la mayor comodidad de la dependencia de Gestión a la hora de tratar los datos, ya que la hoja de cálculos de Microsoft permite filtrados, que en un documento en PDF no pueden hacerse.

empeñen en fundamentarla en el artículo 29, letra f) de la LGT, pues esta norma sólo obliga a proporcionar a la AEAT la información en soporte informático cuando los libros-registro se lleven por procedimientos informáticos, sin especificar, por tanto, ningún tipo de soporte. Nada establece tampoco, como es lógico, en cuanto al tipo de soporte, la Orden HAC/773/2019 para los libros-registro de IRPF llevados informáticamente, sólo especifica que se deberá facilitar su conversión a “formato legible” cuando se encuentren codificados o encriptados. Excel, además, no es ni siquiera es un soporte informático, sino un programa informático y marca comercial, propiedad de la empresa Microsoft⁹³⁷. Lo serán, en todo caso, los archivos que produce esta aplicación con extensión XLS o XLSX⁹³⁸.

Obviamente estos archivos XLS o XLSX no son los únicos soportes que existen, de ahí que el Anexo I de la Instrucción de 12 de febrero de 2015 permita legalizar los libros de contabilidad en otros formatos:

Formato	Extensiones válidas
Excel	XLS o XLSX
QuatroPro	WQ1
Lotus	WK1
Word	DOC o DOCX
Rich Text Format	RTF
Acrobat Reader	PDF
Open Office	ODS y ODT

⁹³⁷ Dejamos al margen la intervención en la libre competencia que ello supone, más aún tratándose de un programa informático que no es gratuito. Práctica contraria, por demás, a la política de uso oficial de software libre de la Unión Europea. Sobre este último tema puede verse REINA, D., *El uso del software libre en las administraciones públicas de la UE*, UOC, 2005, disponible en <https://www.uoc.edu/in3/dt/esp/reina0705.pdf>

⁹³⁸ Por cierto, animamos al lector a intentar presentar por Registro electrónico un archivo con extensión XLS, que creaban las versiones del programa Excel anteriores a 2007, verá cómo ni siquiera puede leerlo. La AEAT, de facto, está obligando a usar versiones del programa Microsoft Excel de 2007 en adelante, o a convertir los archivos al formato XLSX, presuponiendo, de alguna forma, que el contribuyente o su asesor tienen conocimientos para ello, o pueden buscar la ayuda técnica necesaria.

Esta práctica administrativa puede originar la imposibilidad de aportar los libros de contabilidad diligenciados si la empresa ha utilizado cualquiera de los formatos no convertibles a XLS o XLSX, por ejemplo, PDF. Esta exigencia se impone por razones de comodidad en la comprobación, pues en la práctica en una comprobación inspectora o de gestión lo que interesa fundamentalmente a la AEAT es que los libros registros o de contabilidad se aporten en un formato que permita su tratamiento informático a través de determinadas aplicaciones internas. Nos consta que la AEAT dispone de aplicaciones internas de comprobación de libros, cuya utilización requiere disponer de archivos de datos en formato Excel u otros compatibles con estas herramientas. Pero esta necesidad digamos “técnica” de la AEAT para automatizar la comprobación, no puede servir para apreciar resistencia, excusa o negativa⁹³⁹ en el comportamiento del obligado tributario, si éste aporta los libros en otro formato electrónico no apto para este tratamiento automático, ni tampoco para imputar dilaciones del procedimiento al contribuyente, a excluir del plazo de duración de los procedimientos⁹⁴⁰, y menos aún, para legitimar que el requerimiento no se

⁹³⁹ A los efectos de aplicar el régimen de estimación indirecta por concurrir el supuesto previsto en el artículo 53.1 b) de la LGT, o de sancionar por concurrencia de la infracción prevista en el artículo 203.1 a) de la referida LGT: “No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.”

⁹⁴⁰ Véase artículo 104.2 de la LGT. Como dijo la Sentencia del TSJ de Cataluña de 25 de enero de 2019, la aportación en PDF de la contabilidad y libros registro no puede considerarse dilación no imputable a la Administración pues “considerando que ya el TEAR pone de manifiesto que no era exigible a la obligada tributaria la aportación a las oficinas públicas de una copia de la contabilidad y libros-registro del IVA en soporte informático (si bien el TEAR salva tal obstáculo deduciendo que la aportación efectiva implicó una dejación derecho a no aportar), y, sobre todo considerando que no se evidencia que la aportación en formato PDF impidiera a la Inspección el desarrollo normal de las actuaciones, y específicamente con la línea de investigación abierta con la aportación en el repetido formato PDF, afirmando la demandante que ello no habría de entorpecer la actuación inspectora, hubiera sido preciso, en concordancia con el pronunciamiento del Tribunal Supremo antes referido, motivar tal entorpecimiento, lo cual significa en definitiva justificar su concurrencia, lo que no se ha hecho así ni en el acta ni en el acuerdo de liquidación.” Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1,

tenga por contestado o que la prueba así aportada no surta efectos, acudiendo, por ejemplo, a la estimación indirecta de las bases.

A nuestro juicio, incluso cuando su sistema informático permita al obligado tributario obtener listados en estos formatos de Excel, si ha efectuado la legalización en ficheros con otro formato, deberá permitírsele la presentación de los libros diligenciados, pues, en otro caso, la contabilidad presentada ante los órganos de gestión podrá ser igual a la diligenciada, por contener los mismos asientos contables y los mismos listados y estados contables, pero no contará con el plus de eficacia probatoria que confiere la legalización⁹⁴¹.

Sentencia de 25 de enero de 2019, Rec. 360/2016, Roj: STSJ CAT 1237/2019 - ECLI: ES:TSJCAT:2019:1237, FJ 2.

⁹⁴¹ De alguna forma, la AEAT es consciente del problema y, aunque ha tratado de unificar un formato normalizado de los libros de IVA, haciéndolo disponible en www.aeat.es, ha reconocido en un manual dirigido a desarrolladores de software publicado en su web en 27 de febrero de 2019 que las “oficinas territoriales de la Agencia Tributaria, en el curso de los procedimientos de comprobación, vienen requiriendo los Libros Registros del Impuesto sobre el Valor Añadido a los obligados tributarios. Estos requerimientos en ocasiones proponen un formato de presentación, que puede diferir entre oficinas, y otras veces no, de forma que el obligado presenta sus libros con un contenido sin garantías de que el requerimiento se dé por atendido. Esta inseguridad del obligado se traslada a los asesores de dichos obligados y a los desarrolladores de las herramientas informáticas desde las que se obtienen los Libros Registro del IVA. A lo que hay que añadir que, desde distintas oficinas se les puede requerir un formato diferente. Cuando el contenido del libro aportado no se corresponde con lo previsto en la normativa se le vuelve a requerir al obligado, dilatando el procedimiento de comprobación y el plazo en el que el obligado, cuando procede, recibe su devolución.” Por ello, con el autoproclamado objetivo de homogeneizar el formato para seguridad de obligados tributarios, sus asesores y empresas de desarrollo; y de agilizar la tramitación de las devoluciones, este documento establece el formato electrónico para la presentación de los Libros Registro, por supuesto, en “formato Excel”. El verdadero fin perseguido no se confiesa, pero no es otro, a nuestro juicio, que conseguir implementar un nuevo instrumento de control de los registros contables y automatizar el procedimiento de comprobación. Véase DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA, *Formato de los libros registro del IVA para atender los requerimientos de Gestión tributaria (Gestión del I.V.A.)*, Especificaciones a 27/02/2019, AEAT, disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Desarrolladores/EEDD/IVA/Mod_303/Formato_Electronico_Libros_Registro_IVA.pdf

En consideración a lo aquí expuesto, entendemos que *de lege ferenda*, si la Administración pretende que sólo sea admisible un determinado tipo de formato electrónico, que permita el tratamiento de los datos por sus aplicaciones informáticas, debiera modificarse el artículo 29.2 d) de la LGT, añadiendo una obligación en tal sentido para el sujeto pasivo y, por supuesto, acompañando esta obligación de la ayuda técnica necesaria para que pueda cumplirse sin coste para el obligado tributario⁹⁴². Pero, mientras eso no se haga, entendemos que la presentación de los libros en cualquier formato electrónico, incluso en imágenes digitalizadas, debe admitirse como prueba en el procedimiento de gestión y, en general, en todos los procedimientos de aplicación de los tributos.

c) Valoración de la prueba

La ubicación del artículo 327 del LEC permite afirmar que los libros de los comerciantes son documentos privados, y no públicos, aunque resulten de llevanza obligatoria de acuerdo con la normativa de los tributos⁹⁴³, por lo que su eficacia probatoria será la de los documentos privados, establecida en el artículo 326 de la LEC⁹⁴⁴, que hemos examinado.

⁹⁴² Pues la práctica que criticamos es contraria al principio de limitación de costes indirectos. Véase epígrafe 4.7.3 de este trabajo.

⁹⁴³ “La obligatoriedad de llevanza de determinados libros y/o de confección de documentos, no convierte a éstos en públicos: el carácter público de un documento surge de la naturaleza jurídico-pública del órgano que lo expide, ya sean funcionarios o empleados o fedatarios públicos. Lo cierto es que los libros de los comerciantes son documentos privados, como así se establece en el artículo 327 de la LEC, integrado en la Sección Tercera del capítulo VI del título Primero del Libro II de la LEC, que lleva como rúbrica: ‘De los documentos privados’.” Audiencia Provincial de León, Sec. 1, Sentencia de 5 de diciembre de 2011, Rec. 112/2011, Roj: SAP LE 1458/2011 - ECLI: ES:APLE:2011:1458, FJ 3.

⁹⁴⁴ FERNANDEZ VAQUERO, J.L., en AA VV, “Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento ...” *op. cit.*, p. 1514.

Las únicas normas de valoración probatoria que les resultan aplicables a los libros de contabilidad se encuentran en el artículo 31 del CCom, que no aclara gran cosa, y en el artículo 1228 del CC.

El artículo 31 del CCom se limita a decir que “(e)l valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho”, esto es, de acuerdo con el resto de las pruebas practicadas y, aunque también se ha dicho que con arreglo a las normas de la sana crítica⁹⁴⁵, compartimos la opinión de quienes sostienen que la referencia a “las reglas generales del Derecho” debe entenderse hecha a las reglas generales que regulan la eficacia de la prueba documental, en este caso privada, por lo que habrá que estar al resultado de la exhibición⁹⁴⁶.

El artículo 1228 del CC introduce una regla sobre el valor probatorio de la contabilidad y registros, cuya aplicación ha venido resultando polémica, al señalar que “(l)os 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.” A favor de su autor, pues, el documento no hará prueba plena, sino que será considerado como un medio de prueba más.

No obstante lo que, a primera vista, la lectura del precepto parecería indicar, la jurisprudencia ha venido matizando esta norma sobre el valor probatorio de estos documentos privados unilaterales, que lógico es que exija

⁹⁴⁵ Audiencia Provincial de Madrid, Sec. 9, Sentencia de 29 de mayo de 2013, Rec. 525/2012, Roj: SAP M 8490/2013 - ECLI: ES:APM:2013:8490, FJ 3.

⁹⁴⁶ CORDÓN MORENO, F., “Comentario al art. 327 de la LECiv Libros de comerciantes” en AA VV *Comentario a la Ley de Enjuiciamiento Civil* (tomo I), Editorial Aranzadi, S.A.U., 2011, Disponible online en Aranzadi Instituciones, BIB 2011\5085. Entiende el autor que no se refiere a las reglas de la sana crítica, conforme a las cuales nos encontraríamos ante un medio de prueba siempre de libre valoración.

una valoración prudente en su eficacia *inter partes*, y así sobre la misma se ha interpretado, no sin cierta confusión, lo siguiente:

a) El artículo 327 de la LEC señala, para los libros de los comerciantes propuestos como prueba, que ha de estarse a lo dispuesto en las leyes mercantiles y el artículo 31 del CCom preceptúa que su valor probatorio se apreciará por los tribunales conforme a las reglas generales del Derecho. Una de estas reglas es el artículo 1228 del CC, según el cual los asientos privados solo hacen prueba contra el que los ha escrito, en todo aquello que conste con claridad, lo que es tanto como decir que la fuerza probatoria se produce frente a los autores de los mismos, vinculados por sus manifestaciones, pero no frente a los terceros, que no han pretendido valerse de ellos⁹⁴⁷.

b) Los asientos, registros y papeles privados, a los que se refiere aquel precepto para restringir su eficacia demostrativa, son los de índole estrictamente particular o “domésticos”, nota que, en manera alguna, concurre en los extractos de operaciones contables cuya utilización y destino no son exclusivamente personales, por lo que es manifiesto que la norma en cuestión no alude a la fuerza probatoria que puedan tener los libros y registros llevados por una de las partes, sobre todo si se hace en cumplimiento de una obligación legal, y que son utilizados en un litigio, hipótesis en la cual queda al arbitrio de los organismos jurisdiccionales de instancia fijar su alcance probatorio⁹⁴⁸.

⁹⁴⁷ Audiencia Provincial de Córdoba, Sec. 1, Sentencia de 13 de abril de 2011, Rec. 13/2011, Roj: SAP CO 1643/2011 - ECLI: ES:APCO:2011:1643, FJ 2.

⁹⁴⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 21 de enero de 1985, Roj: STS 1393/1985 - ECLI: ES:TS:1985:1393, Cdo. 2.

c) No se encuentran entre los documentos dotados de la vinculación probatoria del artículo 1228 del CC, aquellos que fueron escritos no para conservarlos o guardarlos en los archivos de la compañía, sino justo para hacerlos valer públicamente, ante un tribunal⁹⁴⁹, ni los que fueron creados con la finalidad de que su contenido lo conocieran los respectivos destinatarios⁹⁵⁰ (v. gr. facturas, albaranes, extractos de operaciones contables).

d) El artículo 1228 del CC se limita a precisar el valor probatorio de los papeles privados respecto de su autor y de quienes quieran aprovecharse de ellos, sin que, por consiguiente, resulte pertinente en un litigio que enfrenta a uno de sus suscriptores con la Hacienda Pública, que no intervino en su formación y que no pretende sacar beneficio del mismo, sino, más bien, lo contrario: ignorar su existencia⁹⁵¹.

e) El artículo 1228 del CC debe interpretarse con grandes cautelas y que sólo será de aplicación cuando no existan otros medios de prueba⁹⁵²

A la vista de este panorama jurisprudencial, RODRÍGUEZ- BEREIJO LEÓN ha señalado que la regla de indivisibilidad del artículo 1228 del CC en la mayoría de las ocasiones no será aplicable a la contabilidad, porque el artículo 1228 del CC está referido a documentos confeccionados para uso privado de su

⁹⁴⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 16 de mayo de 1984, Roj: STS 1545/1984 - ECLI: ES:TS:1984:1545, Cdo. 2.

⁹⁵⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 14 de mayo de 2008, Rec. 352/2008, Roj: STS 2031/2008 - ECLI: ES:TS:2008:2031, FJ 3.

⁹⁵¹ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 29 de marzo de 2010, Rec. 11318/2007, Roj: STS 2718/2010 - ECLI: ES:TS:2010:2718, FJ 22.

⁹⁵² Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1945, RJ 1945, 863.

autor y no para documentos de obligada llevanza, legalmente accesibles al público o confeccionados para su utilización como prueba ante los tribunales⁹⁵³.

En este sentido, se ha apuntado que sería absurdo pensar que la aceptación de un solo asiento de una contabilidad presentada por una de las partes en litigio supusiera la aceptación de todos los demás asientos. Los asientos contables tienen sustantividad propia, siendo posible que algunos asientos cuenten con el respaldo justificativo o con la conformidad de la otra parte y otros no. La aplicación de la regla de la indivisibilidad a la contabilidad no puede tomarse como un criterio absoluto y, en cualquier caso, sólo se referirá a cada uno de los asientos de los libros de contabilidad o de los libros registros, pero no a los libros de contabilidad y libros registros en su conjunto⁹⁵⁴.

Nosotros, aunque compartimos que la regla de la indivisibilidad del artículo 1228 del CC no puede ser un criterio absoluto, entendemos que tampoco puede calificarse a la Hacienda Pública como “un tercero” en el procedimiento de gestión tributaria o en cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos⁹⁵⁵, por lo que uno de los posibles casos de aplicación de la regla de indivisibilidad a la contabilidad en el procedimiento de gestión podría darse en el supuesto en que la Administración cuestione un hecho contable concreto,

⁹⁵³ RODRÍGUEZ- BEREJO LEÓN, M, “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 235. La regla debe atenuarse teniendo en cuenta el carácter complejo de los libros y registros contables, que hacen referencia a una multiplicidad de hechos y no a uno solo. MERINO JARA, I., *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 236.

⁹⁵⁴ Véase CRUZ SANTANA, J.J., “La factura como...”, *op. cit.*, pp. 124-125.

⁹⁵⁵ Como contundentemente afirmó la Sentencia del TSJ de La Rioja de 9 de julio de 1996, “la Administración no es un mero sujeto destinatario de la actividad probatoria de los interesados - sin perjuicio de que éstos puedan ejercer su propia actividad en tal sentido- sino que es el sujeto activo de la prueba, y no con carácter ocasional o supletorio de la actividad de los interesados. La Administración no es un sujeto imparcial e independiente: es realmente una parte interesada en la relación jurídica objeto de debate”. TSJ de La Rioja, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 9 de julio de 1996, Rec. 266/1995, Roj: STSJ LR 1/1996 - ECLI: ES:TSJLR:1996:1, FJ 3

reflejado en un apunte contable, en el que la Administración acepte una parte del asiento, que perjudica al obligado tributario, mientras que no da valor a su contrapartida⁹⁵⁶.

La contabilidad, en cuanto recoge el devenir día a día de la empresa en cuanto a hechos de contenido económico se refiere, tiene una indudable virtualidad probatoria, cuestión distinta es que no tenga carácter de medio de prueba privilegiado, ni produzca incondicionalmente prueba plena de los hechos que refleja⁹⁵⁷.

⁹⁵⁶ Por ejemplo, en la Sentencia de 15 de junio de 2020, la Audiencia Nacional examina un caso en el que la Inspección recalificó una operación de compra de una embarcación por una sociedad, constituida por tres socios, dueños a su vez de otras dos sociedades que habrían aportado el dinero para la compra, instrumentando la operación mediante un contrato de préstamo participativo en el que se estipulaba que la devolución del préstamo se produciría cuando se vendiera la embarcación, comprada con tal fin por la prestataria, pactándose intereses y estableciéndose una fecha de vencimiento del préstamo. La sociedad inspeccionada, por tanto, había contabilizado el dinero recibido como préstamo cuya contrapartida era un inmovilizado material. La inspección, aceptando la contabilización de la operación como inmovilizado, y no como existencias, cuestionó que se tratase de un préstamo (la contrapartida) y recalificó el negocio jurídico como donación. La Audiencia Nacional compartió el criterio de la Administración, a nuestro juicio, más que discutible. Véase Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 15 de junio de 2020, Rec. 66/2017, Roj: SAN 1509/2020 - ECLI: ES:AN:2020:1509.

⁹⁵⁷ Véase, entre otras, Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 30 de septiembre de 2014, Rec. 4503/2011, Roj: STS 3879/2014 - ECLI: ES:TS:2014:3879, FJ 4. En la etapa anterior a la reforma del CCom operada por la Ley 16/1973, de 21 de julio, el artículo 48 del CCom establecía, entre otras reglas sobre la “fuerza probatoria” de los libros de los comerciantes, la siguiente: “Los libros de los comerciantes probarán contra ellos, sin admitirles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean -favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración todos los asientos relativos a la cuestión litigiosa.” Es decir, se consagraba la regla de la indivisibilidad, que también encontramos en el artículo 1228 del CC, pero reforzada: los libros hacían prueba plena contra el empresario que los llevaba, pero también a su favor. La Ley 16/1973 modificó estas normas, declarando que el valor probatorio de los libros de los comerciantes y demás documentos contables serán apreciados por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho. También parte de la doctrina se mostró en su día a favor de la existencia de una presunción de veracidad de la contabilidad, al entender que la contabilidad llevada conforme a los requisitos que establece el Código de comercio es veraz. Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 235-236. Esta teoría aparece hoy en superada,

De otra parte, se ha sostenido por la doctrina que la contabilidad participa de la presunción de veracidad de las declaraciones que se basan en ella, establecida en el artículo 108.4 LGT. Esta cuestión fue planteada por SANZ GADEA para quien “esta presunción de certeza cubre a la totalidad de los datos y elementos consignados en la declaración, que tratándose de la imposición sobre el beneficio contiene la copia de los documentos contables significativos, cuales son el balance y la cuenta de resultados, los cuales, por consiguiente, se presumen ciertos”⁹⁵⁸.

En contra de este razonamiento se ha mostrado NAVARRO FAURE, para quien el hecho de que en una autoliquidación haya que consignar datos obtenidos de la contabilidad del sujeto pasivo, no es más que la consecuencia lógica de que la renta se obtiene según la propia Ley del Impuesto a partir del resultado contable, pero eso no significa que cuando se cumplimenten a lo largo del ejercicio los libros de contabilidad, se esté realizando una declaración tributaria y, por lo tanto, los asientos allí contenidos participen de la misma naturaleza que aquella. Entiende, además, la autora que existen ajustes positivos al resultado contable por la integración en la base imponible de ingresos

sobre todo a partir de que fuera refutada por MARÍN-BARNUEVO, que argumentó que este razonamiento no podía constituir una verdadera presunción en la medida que sea según el Código de comercio es requisito de la llevanza de la contabilidad la claridad, mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, por lo que es evidente que la veracidad es una de las características que deben estar presentes en la contabilidad para que sea conforme a las disposiciones del Código de comercio. Por ello, en este caso nos encontramos ante un supuesto típico de presunción espuria, en la que “el hecho que se manifiesta como presumido íntegro necesariamente el presupuesto fáctico de la norma”. MARÍN BARNUEVO FABO, D. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, p. 215.

⁹⁵⁸ “Pues bien, siendo el balance el resultado de algoritmo contable y supuesto que el balance de partida también goza de presunción de certeza, por estar consignado en otra declaración tributaria, parece lógico concluir que la presunción de certeza es predicable igualmente del conjunto de la documentación contable”. SANZ GADEA, E., “Efectos probatorios de la contabilidad en el ámbito tributario. Especial referencia a la presunción de onerosidad de las prestaciones de trabajo y capital”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XII, núm. 40, 1983, p. 43.

de tipo exclusivamente fiscal. Por lo tanto, los libros de contabilidad no constituyen una declaración tributaria y no gozan de presunción de certeza, de la que sí goza la declaración, deriven los datos de la contabilidad o de cualquier otra fuente⁹⁵⁹.

En una posición hasta cierto punto intermedia, se encuentra RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, que niega la mayor porque, en su opinión, como hemos visto líneas atrás, la regla contenida en el artículo 108.4 de la LGT no incorpora una auténtica presunción, sino una regla sobre el valor probatorio reforzado que se otorga a la declaración⁹⁶⁰. Existe una evidente conexión en algunos impuestos entre contabilidad y declaración, lo que, en opinión de la autora, que compartimos, hace necesario en muchos casos que para destruir esta “presunción de certeza” de la declaración sea necesario demostrar el error en la contabilidad⁹⁶¹ para probar que esta no refleja la imagen fiel del patrimonio de la empresa.

Esta “presunción de certeza” comunicada de la que está revestida la documentación contable en el ámbito fiscal, es un elemento que refuerza el valor probatorio de la contabilidad⁹⁶², pues, como afirmó PEREZAGUA CLAMAGIRAND, el mismo legislador ha valorado extraordinariamente la contabilidad de las sociedades en el régimen de estimación directa de las

⁹⁵⁹ NAVARRO FAURE, A., “El Derecho tributario ante...”, *op. cit.*, p. 117.

⁹⁶⁰ Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 224-225.

⁹⁶¹ Piénsese, por ejemplo, en la impugnación de una declaración del Impuesto sobre Sociedades porque el programa informático devolvió unos libros y cuentas anuales erróneos. Debería previamente la entidad proceder a diligenciar unos nuevos libros y reformular las cuentas anuales en los términos del artículo 38 c) del CCom, o proceder a la subsanación de errores de ese ejercicio en las cuentas anuales del ejercicio en que se adviertan los errores, según los casos. Véanse artículos 25 y 26 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (BOE de 11 de marzo de 2019).

⁹⁶² SANZ GADEA, E., “Efectos probatorios...”, *op. cit.*, p. 43.

bases⁹⁶³ y este especial valor de la contabilidad justifica que si la Administración quiere practicar una liquidación apartándose de los datos contables reflejados en la declaración, deberá justificar su discrepancia y dejar prueba suficiente de sus conclusiones en el expediente administrativo⁹⁶⁴.

En resumen, la contabilidad en el procedimiento tributario está revestida de un especial valor probatorio, pero no puede considerarse de que goce del carácter de prueba tasada y plena del que estuvo investida en otros tiempos. No deja de ser un documento unilateral por lo que, en principio, está afectada por la regla del artículo 1228 del CC, aunque de manera bastante atenuada, por no decir nula, ya que se trata de un documento de obligada llevanza y sobre el que pesa una obligación de exhibición al público en sus estados finales. En cierta manera, se ha dicho que se asemeja a la confesión extrajudicial, pues es una declaración de parte documentada por escrito⁹⁶⁵. Pero, aún en este caso, pensamos que no puede sostenerse que haga prueba plena contra el empresario, pero no a su favor. No es sólo porque, como se ha afirmado, y no lo negamos, nadie preconstituye con falsedad una prueba en su contra⁹⁶⁶. Es que,

⁹⁶³ PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., "La Prueba en el Derecho...", *op. cit.*, p. 183, quien sin embargo habla de "presunción de verdad", que no es tal, como hemos visto.

⁹⁶⁴ En este sentido, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 237.

⁹⁶⁵ Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 237.

⁹⁶⁶ En definitiva, para RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, los libros y registros contables constituyen una categoría cercana a la prueba legal de parte, pero, más que en ésta, encaja en la categoría que BENTHAM denominó *pruebas semipreconstituidas*, en donde se incluirían los libros de comercio, libros de cuentas o cartas comerciales. Para este autor, tendrían una fuerza probatoria inferior a la de las pruebas preconstituidas, pues a pesar de que su formación es completamente casual, ya que se trata de escritos realizados regularmente con la intención de ser eventualmente empleados como prueba, su formación adolece de alguno de los principios que dan seguridad y fiabilidad a las pruebas. En particular, por el hecho de que se trata de pruebas formadas *ex parte* y no a *partibus*. La llevanza de contabilidad en condiciones normales no corresponde al objetivo de preconstituir una prueba, sino al de controlar la gestión económica del negocio, por ello, no coincide completamente con la categoría de prueba preconstituida, tal y como las concebía BENTHAM, sin perjuicio de que pueda servir eventualmente para probar. Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "La prueba en ...", *op. cit.*, pp. 238-239, con cita de BENTHAM, J., *Tratado de las pruebas judiciales*, trad. OSSORIO FLORIT, M., Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, pp. 4-5 y 32.

dada la ubicación de esta prueba en el artículo 327 de la LEC, libros de los comerciantes, e incluimos también a los registros fiscales obligatorios, son documentos privados, y, por tanto, y su eficacia probatoria será, en principio, la de los documentos privados del artículo 326 de la LEC, esto es, hacen prueba plena respecto al hecho de su existencia⁹⁶⁷, si no son impugnados por la Administración en ese sentido. Por aplicación del artículo 331 del CCom, no harán prueba de la realidad de su contenido, que se apreciará libremente, conforme a las reglas generales del Derecho⁹⁶⁸.

5.1.2.6 La factura como medio de prueba

La eficacia de la factura como medio de prueba, reconocido en el artículo 106 de la LGT, para justificar la deducibilidad de los gastos en el IRPF y en el IS, y de las cuotas soportadas en el IVA, ha sido objeto de estudio por todos los autores que han tratado la prueba en el procedimiento tributario⁹⁶⁹, de multitud de artículos doctrinales⁹⁷⁰ e incluso de estudios monográficos⁹⁷¹, a los que nos

⁹⁶⁷ Aquí puede cobrar fuerza probatoria el hecho de que los libros hayan sido legalizados en plazo o, al menos, con anterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación. En la práctica, la AEAT no suele pedir en un primer momento ninguna acreditación respecto de la legalización de libros o de que las cuentas que constan en los libros aportados son las depositados en el Registro Mercantil. Sin embargo, puede acudir a comprobar estos extremos cuando se le ofrezcan dudas sobre su realidad.

⁹⁶⁸ En este mismo sentido, véase FERNÁNDEZ VAQUERO, J.L., en AA VV, “Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil...”, *op. cit.*, pp. 1514-155.

⁹⁶⁹ Véase PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en el procedimiento ...”, *op. cit.*, pp. 215-224; RODRÍGUEZ BEREIJO LEÓN, M., “La prueba en...”, *op. cit.*, pp. 159-161; LÓPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de ...”, *op. cit.*, pp. 343-354; PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 96-102.

⁹⁷⁰ Por sólo citar algunos, MERINO JARA, I., “Facturas e IVA (a propósito de la STJCE de 5 de diciembre y 1996, As. C-85/95, Reisdorj)”, *Quincena fiscal*, núm. 11, 1997, pp. 41-46; MERINO JARA, I., “La Reforma de la facturación en el IVA”, *Noticias de la Unión europea*, núm. 215, 2002. PALAO TABOADA, C., “La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 32, 1986, pp. 151-155.

⁹⁷¹ Destaca la tesis doctoral de CRUZ SANTANA, J.J., “La factura como medio de prueba...” *op. cit.*; también puede verse MERINO JARA, I., “Facturas y registros...” *op. cit.*

remitimos. Por esta razón, limitaremos nuestra investigación sobre esta prueba al panorama probatorio creado tras la reforma del artículo 106 operado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, a la doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos que motivó la reforma, a la evolución de la jurisprudencia sobre el valor probatorio de la factura hasta nuestros días y a algunas cuestiones que continúan siendo conflictivas sobre este documento.

El artículo 106.4 de la LGT, tras las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, dice lo siguiente:

“4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”

Las modificaciones que se realizaron en este apartado 4 del precepto por la referida Ley fueron dos. Por la primera de ellas, se suprimió la referencia al “documento sustitutivo”, que utilizaba la norma anterior junto con la factura, como documento probatorio de los gastos y deducciones.

Hasta el día 11 de octubre de 2015, la justificación de los gastos deducibles y de las deducciones practicadas originados por operaciones

realizadas por empresarios y profesionales, debía llevarse a cabo, de forma prioritaria, mediante factura o documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización, siempre, claro está, que dicha factura o documento sustitutivo cumplieren con los requisitos señalados por la normativa tributaria. Con la reforma, la justificación mediante documento sustitutivo, como alternativa a la factura, desaparece con la nueva redacción del párrafo primero del apartado 4 del citado artículo 106 de la LGT. No se encuentra justificación de la reforma en la Exposición de motivos del Anteproyecto o Proyecto de Ley, ni en la Memoria de análisis de impacto normativo que se acompaña a este último. Tampoco hay referencia alguna ni en el informe emitido por el Consejo General del Poder Judicial, ni en el dictamen del Consejo de Estado⁹⁷². Asimismo, no se planteó enmienda alguna al respecto en la tramitación parlamentaria. No obstante, debe estimarse, por la autoridad de quien lo ha manifestado, que la reforma responde, únicamente a la adaptación a la normativa vigente en materia de facturación⁹⁷³.

Pese a lo anterior, la normativa tributaria vigente sigue haciendo referencia al documento sustitutivo, por ejemplo, en el artículo 201.1 de la propia LGT⁹⁷⁴, que no fue objeto de la reforma. Sin embargo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en vigor a partir de 1 de enero de 2013⁹⁷⁵, efectivamente vino a suprimir los “documentos sustitutivos” de las facturas, cuyo principal exponente eran los llamados tiques, sustituyéndolos por la factura

⁹⁷² FERRÁNDIZ ATIENZA, L., AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016, pp. 200-201.

⁹⁷³ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, p. 38. Consulta Online.

⁹⁷⁴ Artículo 201.1. “Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.”

⁹⁷⁵ El Reglamento trae causa de la Directiva 2010/45/UE1, de 13 de julio, por la que se modificó la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a normas de facturación, que tienen por objeto la armonización y simplificación de la expedición de facturas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

simplificada⁹⁷⁶, con el contenido que se regula en el artículo 7 de la norma. Es cierto que el artículo 1º del Reglamento de facturación habla de la obligación de expedir y entregar factura u “otros justificantes”, repitiendo esta expresión hasta tres veces en el texto del precepto⁹⁷⁷, sin embargo, el citado reglamento guarda silencio en cuanto a lo que deba entenderse por esos “otros justificantes”.

En nuestra opinión, la supresión de la mención de los documentos sustitutivos debe interpretarse justamente en términos de mejora técnica y no en el sentido de dotar a la factura del carácter de prueba tasada, que en modo alguno tiene, como veremos seguidamente.

La segunda modificación del apartado 4 del artículo 106 de la LGT consiste en la introducción *ex novo* de un segundo párrafo, que matiza que, a pesar del carácter “prioritario” de la factura como documento probatorio de los gastos y deducciones, establecido por el primer párrafo, esta no constituye “un medio de prueba privilegiado” por lo que, añade, si la Administración cuestiona “fundadamente” su efectividad, se invierte la carga de la prueba.

⁹⁷⁶ Véase Informa 133066, donde se contesta que, a partir del 1 de enero de 2013 solamente tienen cabida dos tipos de facturas: completas y simplificadas. Ello conlleva que desaparezcan los tiques, cuyo contenido sí estaba previsto en la anterior normativa. Las autorizaciones que hubiesen sido concedidas para expedir documentos sustitutivos de las facturas (tiques) se entenderán que son autorizaciones para la emisión de facturas simplificadas, manteniéndose vigentes mientras no se revoquen expresamente. El contenido de las facturas simplificadas es sensiblemente superior al que se exigía para los tiques en la anterior normativa.

⁹⁷⁷ “Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, *factura u otros justificantes* por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas *u otros justificantes* recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad. Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar *factura u otros justificantes* de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento.”

La primera observación que debemos hacer a la reforma es que la LGT vigente nunca ha calificado la factura como un medio de prueba *privilegiado*, sino como medio probatorio *prioritario*⁹⁷⁸, que es cosa bien distinta. Si acudimos a una interpretación literal de la norma, *privilegiado* es, según el Diccionario de la Real Academia Española, “que goza de privilegio” y si acudimos a la voz privilegio en su primera acepción, podemos entender por privilegiado aquello que goza de “exención de una obligación” o también aquello que goza de “ventaja exclusiva o especial”. Sin embargo, “prioritario”, según el Diccionario citado, es aquello “que tiene prioridad respecto de algo”, entendiéndose prioridad como “1. Anterioridad de algo respecto de otra cosa, en tiempo o en orden” o “2. Anterioridad o precedencia de algo respecto de otra cosa que depende o procede de ello” (las dos acepciones nos valen). La actual LGT siempre ha dado un valor relativo⁹⁷⁹ a la factura puesto que, aunque la considera un medio de prueba que debe usarse antes de otros, de forma preferente si se quiere, no goza de ventaja especial ninguna, ni exime de probar por otros medios. Nunca la actual LGT le ha atribuido, por tanto, el carácter de prueba tasada⁹⁸⁰, ni de presunción “iuris et

⁹⁷⁸ Véase FERRÁNDIZ ATIENZA, L., en AA VV, “Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de...”, *op. cit.*, p. 203, que subraya que, en la Exposición de Motivos de la LGT, en su apartado IV, se dice que, en materia de prueba, “se incorpora la posibilidad de fijar requisitos formales de deducibilidad y se acoge la norma general de que los gastos deducibles y las deducciones practicadas se justifiquen prioritariamente mediante factura o documento sustitutivo.”

⁹⁷⁹ Véase MAGRANER MORENO, F.J., “Aspectos actualmente controvertidos...”, *op. cit.*, p. 237.

⁹⁸⁰ La Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en su Disposición Adicional 7ª, estableció un régimen probatorio especial para, entre otros, los gastos del IS y del IRPF. Según el apartado 1 de la repetida D.A., “los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen en la forma y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente”, regulación que se completa con un apartado 2 en el que se estableció lo siguiente: “Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, como las deducciones practicadas, requerirán su justificación mediante las facturas a que se refiere el apartado anterior”. El desarrollo reglamentario de esta Disposición Adicional 7ª se efectuó por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que perfiló, en palabras de MAGRANER MORENO, lo que vendría a consagrarse como un único pero sofisticado medio de prueba para los gastos: la llamada “factura completa”. Véase MAGRANER MORENO, F.J., “Aspectos actualmente controvertidos...”, *op. cit.*, p. 238. Esto llevó a PALAO TABOADA a denunciar que esta norma “establece, por tanto, una drástica limitación en cuanto a los medios de prueba de una parte

de iure” de validez y legalidad de la misma, como un tanto exageradamente se ha insinuado⁹⁸¹, por lo que, para nosotros, la justificación de la reforma no debe ampararse en esto. Simplemente se trató de neutralizar la prioridad probatoria que la norma confería a la factura⁹⁸², diríamos *ad cautelam*, respecto de la *efectividad* de la factura, que debe traducirse por *realidad de la operación* que documenta, habida cuenta de los términos en los que la norma invierte la prueba. De esta forma, y aunque ello no era novedoso, pues la jurisprudencia ya había advertido que no pueden deducirse gastos con facturas inconcretas⁹⁸³, que no

esencial de las magnitudes fiscalmente relevantes, limitando de este modo decisivamente el ámbito de aplicación de la regla general en esta materia, contenida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria [de 1963]. Este precepto declara aplicables a los procedimientos tributarios las normas sobre medios y valoración de la prueba contenidos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, lo cual, en definitiva, supone proclamar en la esfera administrativa tributaria los principios de libertad de los medios de prueba y de valoración de la misma que rigen en la esfera procesal civil, los cuales constituyen una conquista del Derecho procesal moderno.” Por ello, para PALAO TABOADA, “la constitucionalidad del apartado 2 de la D.A. 7ª de la Ley 10/1985 y, por consiguiente, de las normas del R.D. que en ella se basan, puede, a nuestro juicio, ser fundamentalmente puesta en duda. Tales dudas se originan, en primer lugar, por la confrontación de dichas normas con el derecho fundamental a un “proceso debido”, garantizado por el artículo 24.2 de la Constitución, y en particular por el derecho, que forma parte de aquél, “a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa”. Véase PALAO TABOADA, C., “La exigencia de factura para justificar gastos ...”, *op. cit.*, pp. 152 y 153. Y ciertamente no se equivocaba, pues la jurisprudencia hubo de reaccionar ante actitudes de la Administración que, obviamente cuando interesaba a la recaudación, consagraban la factura como el único medio de prueba para la acreditación de las cuotas soportadas deducibles, por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2014, en cuyo FJ 5 se dice “la factura no puede configurarse como un medio de prueba tasada, especificando que si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas”. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 30 de enero de 2014, Rec. 4717/2009, Roj: STS 337/2014 - ECLI: ES:TS:2014:337.

⁹⁸¹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La reforma de la Ley...” *op. cit.*, p. 38. Consulta Online.

⁹⁸² LLORENS SELLÉS, R., “De la prueba...”, *op. cit.*, p. 2.

⁹⁸³ En este sentido, en la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en su Sentencia de 4 de noviembre de 2004, puede leerse lo siguiente: “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, recaídas sobre aspectos singulares de la actividad profesional del recurrente, que tampoco se identifican como tales, son necesarias para la obtención de los ingresos propios de la actividad desplegada y que, bajo la total inconcreción en

acrediten la relación subyacente⁹⁸⁴, se acoge la doctrina del TEAC recogida en la Resolución de 3 de febrero de 2010 dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio que, tras estimarlo, unifica criterio en el sentido de que “la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad”⁹⁸⁵.

El fundamento de esta reforma, que incorporó a la LGT la norma vigente en la actualidad, se escudó en la seguridad jurídica, si bien pensamos que está ocurriendo todo lo contrario. Es claro que el obligado tributario debe utilizar medios de prueba adicionales si la AEAT cuestiona la efectividad de las facturas aportadas, o lo que es lo mismo, la realidad subyacente de las operaciones amparadas por las facturas, y lo hace, esto es esencial, “fundadamente”. Estamos, por una vez, de acuerdo con la autorizada interpretación de MONTERO DOMÍNGUEZ: cuestionar con fundamento una factura significa que

que se halan, mal pueden servir de fundamento a la deducción que se pretende efectuar el sujeto pasivo, pues es esencial al gasto, para que pueda ser oportunamente deducido, 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.” Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 4 de noviembre de 2011, Rec. 724/2001, Roj: SAN 6916/2004 - ECLI: ES:AN:2004:6916, FJ 5.

⁹⁸⁴ Para el Tribunal Supremo “es evidente que la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de la realidad o efectividad del mismo, como también lo es que, no siendo fiscalmente deducibles los donativos o liberalidades, no serán gastos fiscales lo que no guarden correlación, por su necesidad, con los ingresos. Para justificar los gastos cuya deducción fiscal se pretenda se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos, como exigía la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)].” Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia 3 de diciembre de 2012, Rec. 185/2011, Roj: STS 8075/2012 - ECLI: ES:TS:2012:8075, FJ 2.

⁹⁸⁵ TEAC, Resolución de 3 de febrero de 2010, RG 00/00358/2009.

la Administración pruebe la no adecuación de la misma a la realidad jurídica y/o económica de la operación en la misma formalizada, momento en que la carga de la prueba quedará invertida⁹⁸⁶. Pero no es eso lo que se percibe muchas veces en la práctica del profesional en los procedimientos de comprobación, tanto instruidos por Gestión Tributaria como por la Inspección. Se cuestionan las facturas que amparan gastos y deducciones muchas veces sin ni siquiera requerirlas, simplemente porque los datos que aparecen en las declaraciones, o en los libros que se le han requerido al contribuyente, no coinciden con los datos que obran en poder de la Administración, obligando al contribuyente a un esfuerzo probatorio adicional, sin contratar previamente la veracidad de los datos suministrados por la fuente de la AEAT⁹⁸⁷.

⁹⁸⁶ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La reforma de la Ley...” *op. cit.*, p. 38. Consulta Online.

⁹⁸⁷ Por ejemplo, en una propuesta de liquidación dictada en un procedimiento de comprobación limitada del IVA del ejercicio 2019, iniciado por requerimiento en el que sólo se pidieron con anterioridad a la misma los libros registro de IVA, en formato Excel, por supuesto, se dijo textualmente: “Se minorará tanto la base en XXX euros como la cuota de IVA soportado en YYY euros correspondientes a las siguientes facturas que aparecen en su libro de facturas recibidas: N° Fecha Emisor Base Cuota ... [se indican las facturas rechazadas en relación a un determinado proveedor]. *Según los datos que obran en poder de esta AEAT dicha sociedad no emitió las facturas indicadas anteriormente.* Nos indica el artículo 97 de la Ley de IVA, UNO. Solo podrán ejercitar el derecho a deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. (...) *Por todo ello suprimimos las cuotas de las facturas indicadas anteriormente salvo que en el trámite de alegaciones se presenten dichas facturas junto con sus justificantes de pago.*” Las cursivas son nuestras. La AEAT, en este caso, ni siquiera necesitó examinar las facturas en poder del obligado tributario para concluir que muchas de las incluidas en el Libro registro de facturas recibidas son inexistentes, por no coincidir con los datos en su poder, cuya procedencia no justifica. Un rechazo muy “fundado”, como puede comprobarse. Fuente: Notificación de la propuesta de resolución y trámite de alegaciones efectuada en octubre de 2020 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía. No dejaremos al lector sin conocer el final de la historia. Las supuestas facturas “inexistentes” resultó que existían y fueron efectivamente aportadas en el trámite de alegaciones, junto con sus medios de pago. La dependencia de Gestión dictó resolución días después, en la que manifestó que “habiendo estimado las alegaciones presentadas, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede practicar liquidación provisional.” Nunca sabremos en base a qué prueba había rechazado inicialmente esas facturas.

El problema es que el Legislador, como ha ocurrido ya en demasiadas ocasiones, vuelve a servirse de conceptos jurídicos indeterminados para regular una materia tan trascendente como es la prueba⁹⁸⁸. Como pusiera de manifiesto el Voto Particular del Informe del Consejo General del Poder Judicial de 30 de septiembre de 2014⁹⁸⁹, no se mencionan cuáles pueden ser los supuestos o los motivos por los que puede la Administración tributaria cuestionar fundadamente la efectividad de la factura como medio probatorio. Con ello, se deja al libre arbitrio de la Administración la admisión o no de la factura cuya deducción se ha producido⁹⁹⁰.

Entre los indicios que la Administración tributaria ha considerado suficientes para poner en duda la realidad del gasto, siguiendo a GARZÓN HERRERO, pueden destacarse los siguientes:

1. Que no conste que la entidad emisora 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.
2. Que la empresa emisora de las facturas pudiera encontrarse sujeta a actuación administrativa o penal como presunta emisora de facturas falsas, circunstancia ésta que, aunque no sea determinante, si sirve para reforzar los demás indicios.
3. Que falten pruebas que acrediten el transporte de los bienes, o su recepción efectiva por la contratante.

⁹⁸⁸ FERRÁNDIZ ATIENZA, L., en AA VV, “Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de...”, *op. cit.*, p. 206.

⁹⁸⁹ Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la LGT, disponible junto con el Voto particular en: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Transparencia/Actividad-del-CGPJ/Informes/>

⁹⁹⁰ Voto Particular Concurrente formulado por la Vocal Doña MARIA CONCEPCIÓN SÁENZ RODRÍGUEZ, p. 6.

4. Que se paguen servicios por emisión de informes que no se aporten, o que no conste quien los ha realizado y que se correspondan con meras recopilaciones o copias de otros informes, etc.

5. Que la empresa emisora de dicha factura sea desconocida en el domicilio fiscal declarado.

6. Que no se atienda a los requerimientos de información realizados.

7. 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.

8. Que la empresa no presente las declaraciones fiscales a que está obligada en función de las actividades declaradas.

9. Que no haya justificación del servicio prestado ni identificación de quienes intervinieron en su prestación.

10. Que no conste que la empresa haya adquirido a terceros los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad.

11. Que la empresa facture por servicios de tipos muy diversos y sin ninguna relación entre ellas.

12. 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).

13. 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.

14. 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 otro justificantes, que sí existen en el caso de las facturaciones normales del adquirente).⁹⁹¹

Asimismo, se han tenido en cuenta por la Inspección los siguientes indicios de falsedad en la facturación: a) que no se haya acreditado su pago, ni los servicios; b) que sus expedidores se encuentren localizados en distintas localidades y sectores sin embargo todas las facturas tengan el mismo formato; c) que el NIF emisor se corresponda en su mayor parte con entidades en concurso, inactivas o sin actividad; y d) que su importe no alcance los 3000 euros, que es el límite para declarar fiscalmente las operaciones en el modelo 347⁹⁹².

Todas estas circunstancias, como bien apunta el magistrado GARZÓN HERRERO, habrán de ser valoradas a la luz del total material probatorio existente en el procedimiento en el que la validez de las mismas se discuta⁹⁹³.

En otro orden de cosas, la factura debe reunir todos los requisitos que exige el vigente Reglamento de facturación⁹⁹⁴. Pero si no los reúne, no por ello debe privarse de valor probatorio a la factura, pues los defectos formales irrelevantes no deben hacer perder su valor material a la factura⁹⁹⁵. Además, la

⁹⁹¹ GARZÓN HERRERO M., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario...” *op. cit.*, pp. 350-351. En los mismos términos, puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A, “A vueltas con los problemas...”, *op. cit.*, p. 58.

⁹⁹² TSJ de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 30 de abril de 2020, Rec. 1480/2018, Roj: STSJ CV 1815/2020 - ECLI: ES:TSJCV:2020:1815, FJ 2.

⁹⁹³ GARZÓN HERRERO M., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario...” *op. cit.*, p. 351.

⁹⁹⁴ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁹⁹⁵ GARZÓN HERRERO M., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario...”, *op. cit.*, p. 351.

jurisprudencia viene admitiendo otros medios de prueba en tributos distintos del IVA, pues no puede realizarse una interpretación formalista de manera que solamente determinados documentos pudieran servir de soporte probatorio⁹⁹⁶.

No obstante, esto último puede tener excepciones. El número 3 del artículo 106 de la LGT establece que “La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.” Y así, con referencia al IVA, el artículo 18 de la Sexta Directiva y el artículo 97 de la LIVA vinculan la deducción del IVA soportado a la posesión de la factura original completa (cumpliendo los requisitos reglamentarios). Sin embargo, también aquí debe matizarse. La propia jurisprudencia del TJCE se ha venido inclinando, en aras de preservar el principio de neutralidad⁹⁹⁷, por una flexibilización del rigor formalista, tal y como comentábamos en el epígrafe 4.5 de este trabajo. La falta, pues, de un requisito formal en la factura no siempre impide la deducción.

A estos efectos, es de interés la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2017, que comienza recordando que el TEAC ha venido distinguiendo de forma reiterada entre los dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del IVA soportado. Por un lado, una *exigencia de carácter material* consistente en la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y, por otro lado, *una exigencia de carácter formal*, consistente en el cumplimiento de los requisitos documentales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir. Las dos categorías de

⁹⁹⁶ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 13 de abril de 2010, Rec. 99/1997, Roj: SAN 2556/2000 - ECLI: ES:AN:2000:2556, FJ 3.

⁹⁹⁷ Por ejemplo, en la Sentencia TJUE de 1 de abril de 2004, asunto Bockemühl, C-90/02, donde se otorga relevancia prioritaria a la deducción de las cuotas de IVA efectivamente soportadas, por ser tal deducción un elemento esencial del funcionamiento del régimen de este Impuesto (FJ Cuarto).

requisitos que se señalan (materiales y formales) deben concurrir de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción. De no acreditarse la realidad de las operaciones, ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Pero, por otro lado, si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan. Sin embargo, el TEAC, en base a las Sentencias del TJUE de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-248/11, o de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, entre otras, que han indicado que el mero incumplimiento de las obligaciones formales no puede ser impedimento para el ejercicio de derechos materiales, y sobre todo de la Sentencia del TJUE de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, asunto C-368/09, que resuelve un caso similar, considera que el procedimiento seguido en el caso objeto de la reclamación para la corrección del error cometido en la expedición inicial de las facturas aportadas, que consistió en que el propio expedidor procediera a la enmienda al objeto de acomodar su contenido a lo exigido por el artículo 6 del Reglamento de facturación, aportándose las facturas corregidas en el recurso de reposición, es suficiente para que dichas facturas cumplan los requisitos previstos en la normativa para que el reclamante pueda ejercitar su derecho a la deducción, de acuerdo con el 97.Uno.1º LIVA, puesto que la modificación así efectuada del defecto formal del que adolecían las facturas inicialmente aportadas no impide la labor de control de la Administración respecto de la gestión del impuesto⁹⁹⁸.

El Tribunal Supremo también se ha inclinado por la primacía de la exigencia material sobre la formal a los efectos de poder ejercitar el derecho de

⁹⁹⁸ Resolución 00/02226/2014, FJ 3 y 4. Un comentario de esta resolución puede verse en FOLGUERA VENTURA, A., "Nota informativa sobre IVA. Deducciones. Obligaciones formales. Facturación. Resolución de 22 de noviembre de 2017 (resolución 2226/2014)", *Sección de Impuestos Indirectos*, AEDAF, febrero de 2018, disponible en www.aedaf.es

deducción del IVA soportado, siempre que en el documento aportado consten todos los extremos que deben constar en una factura, con amparo en la citada jurisprudencia del TJUE, por ejemplo, en la Sentencia de 26 de abril de 2012:

“Pues bien, (...), es claro que la recurrente contaba en el momento de la inspección, y así se aportó al expediente, la escritura pública protocolizada de la compraventa de las parcelas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción, claro está, del número. Y tal documento ha de reputarse medio fehaciente que justifica la operación, los correspondientes gastos, y la cuota soportada y, por tanto, el mismo ha de considerarse, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 97. Uno de la LIVA, documento justificativo habilitante para efectuar la deducción en su día realizada por la recurrente de la cuota de IVA soportada por la compra de las fincas incluidas en dicha escritura pública.⁹⁹⁹”

Nos resta examinar, para concluir con los problemas probatorios que presenta la factura, el problema que presentan en orden a la acreditación de la realidad de las operaciones y del cumplimiento de los requisitos formales de la deducción, las que BARABINO ha denominado “facturas genéricas”¹⁰⁰⁰. Una de las menciones obligatorias que debe contener toda factura a tenor de lo

⁹⁹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 26 de abril de 2012, Rec. 149/2010, Roj: STS 3304/2012 - ECLI: ES:TS:2012:3304, FJ 5. Sin embargo, esta evolución antiformalista en la jurisprudencia no ha culminado en la admisión de la deducibilidad de las cuotas soportadas en ausencia total de factura. A este respecto puede verse, RAMOS HERRERA, A.J., “El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado no se puede negar por el hecho de que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2016 (Asunto C-516/14, Barlis)”, *Sepin Top Jurídico*, noviembre de 2019, SP/DOCT/76017, Disponible online.

¹⁰⁰⁰ BARABINO, P., “La fatturazione generica e in assenza di corrispettivo, il diritto di detrazione e l’obbligo di rivalsa”, en *Rivista Giuridica Sarda*, n. 3/2020.

dispuesto en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecido en su número 6 es la expresión de “la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados”. Concordantemente, el artículo 6.1 del RD 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación¹⁰⁰¹, contenido en la letra f) es la “(d)escrición de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto [IVA], correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario”. La finalidad de cada una de las menciones establecidas en el artículo 226 de la Directiva y concordante artículo 6 del Reglamento de facturación, que debe contener obligatoriamente toda factura depende de la función que la factura ha de desempeñar en el sistema tributario del IVA, por lo que el destinatario de una prestación de servicios solo podrá ejercer su derecho a la deducción si está en posesión de una factura que las contenga¹⁰⁰². Pero además, la factura debe expresar menciones que afectan al régimen de IVA aplicable, por ello el referido

¹⁰⁰¹ Según explica su Exposición de Motivos, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, sustituyó, desde el 1 de enero de 2007, a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977. Sin embargo, la existencia de todavía un amplio número de opciones ofrecidas a los Estados miembros de la Unión Europea dio lugar a que las normativas internas mantenidas por los mismos, en materia de facturación, no alcanzaran el grado de armonización o aproximación deseado. Estas divergencias condujeron a la aprobación de la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, por la que se modificó la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas de facturación, que debía trasponerse al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros antes del 1 de enero de 2013. La transposición de sus normas al ordenamiento interno español se produjo por el RD 1619/2012, actual Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que sustituyó al anterior reglamento sobre la materia aprobado por el RD 1496/2003.

¹⁰⁰² Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de marzo de 2012, Asunto C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz y de 22 de octubre de 2015, Asunto C-277/14, PPUH Stehcamp.

artículo 226 de la Directiva relativa al sistema común del IVA, determina como obligatorias la mención de la naturaleza de los bienes entregados o de los servicios prestados, la fecha de la prestación, la base imponible del impuesto, el tipo de IVA aplicado y, la exención aplicable, dado que estas menciones posibilitan que las Administraciones tributarias de los Estados miembros puedan controlar si el emisor de la factura ha calculado correctamente el IVA por la prestación del servicio que ha realizado¹⁰⁰³.

En este sentido, un problema que se plantea frecuentemente en orden a la deducción del IVA soportado es el de la descripción insuficiente en la factura de los servicios prestados, que algunas Administraciones tributarias europeas, no sólo la española, han venido considerando vulneración del artículo 226 de la Directiva, no subsanable mediante la presentación de documentos anexos en los que se describan con más detalle los servicios en cuestión (hojas de encargo, albaranes, contratos...) A este tipo de factura es al que nos referimos como factura genérica, aquella cuya descripción es escueta y general, conteniendo por todo detalle expresiones tales como “servicios de asesoramiento”, “servicios jurídicos prestados” o “albaranes varios”.

Sobre esta cuestión, CRUZ SANTANA escribía, bajo la vigencia del Reglamento de facturación de 2003, que las facturas “deben contener una descripción detallada de las operaciones, sin que sea suficiente una descripción genérica de las mismas, ni aun haciendo referencia a una relación contractual o a una mención “según órdenes adjuntas” o similares que remitan a los albaranes de la entrega, todo ello es a fin de que sea posible efectuar tanto la correcta determinación de su naturaleza, cuantía y del tipo impositivo aplicable en el IVA, como facilitar en su caso, la comprobación inspectora de la realidad de las operaciones facturadas.” En su opinión, amparada en la jurisprudencia y doctrina

¹⁰⁰³ RAMOS HERRERA, A.J., “El derecho a deducir...”, *op. cit.*, consulta online.

administrativas¹⁰⁰⁴, una descripción del concepto “genérica e imprecisa” hace imposible determinar la base imponible, la cual podría ser cualquier cantidad, pues no existe ningún elemento para determinar qué cantidad debería ser al no contener la descripción de las operaciones, uno de los requisitos esenciales exigidos por el artículo 6.1. letra f) del Reglamento de facturación [de 2003]. Esta anomalía, concluye, “desvirtúa la factura como prueba para deducir los gastos y cuotas de IVA que formalmente representa por no existir una factura completa en los términos del mencionado artículo.¹⁰⁰⁵”

Efectivamente, la Audiencia Nacional, se vino mostrando muy estricta en relación al cumplimiento de este requisito¹⁰⁰⁶ como presupuesto de la deducibilidad de las cuotas soportadas, y así, por ejemplo, en su Sentencia de 21 de noviembre de 2013, que cita otras, podemos leer:

“... las facturas no son idóneas como medio acreditativo de los servicios objeto de facturación cuando se reflejan de un modo tan sumamente vago e indeterminado como lo han hecho en las invocadas

¹⁰⁰⁴ Cita la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de mayo de 2005 [Sec. 6, Rec. 573/2002, Roj: SAN 6907/2005 - ECLI: ES:AN:2005:6907, FJ 2], y, efectivamente, si acudimos a la misma podemos leer que “es necesario una descripción individualizada de la operación sin que sea suficiente una identificación genérica de servicios prestados en base a una relación contractual iniciada en 1992 porque, como bien se señala por la demandada, es necesario distinguir entre una prestación de servicios sometida al IVA y operaciones de asesoramiento y control de la matriz sobre las empresas integrantes del grupo. Es correcta la valoración de la Administración sobre la improcedencia de deducir cuotas del IVA respecto de servicios no individualizados. Y ello sin perjuicio de la regulación tributaria que proceda.” En cuanto a la doctrina administrativa, se citan las siguientes consultas evacuadas por la DGT: consulta 837/1999 de 21/05/1999, consulta 235/2002 de 13/02/2002, consulta 1470/2002 de 01/10/2002 y consulta vinculante V0304/2004.

¹⁰⁰⁵ CRUZ SANTANA, J.J., “La factura como...”, *op. cit.*, p. 426.

¹⁰⁰⁶ Cuya subsanación, por cierto, puede no estar al alcance del contribuyente que efectúa la deducción, en el sentido de que su cumplimiento no depende del mismo, y, sin embargo, se hace recaer sobre él las consecuencias derivadas de la omisión en la factura. Véase sobre esta cuestión MAGRANER MORENO, F.J., “Aspectos actualmente controvertidos...”, *op. cit.*, pp. 240-241, que incluso llega a aconsejar como remedio la interposición de una reclamación económico-administrativa conforme al artículo 227.4 de la LGT.

por el poseedor de ellas que no aparece siquiera mencionado como tal, pues el Real Decreto 2042/1985 [vigente al tiempo del caso de autos], al que se acogió la entidad demandante, exige para la factura que ésta sea completa, en su artículo 3, requisito que ni remotamente se cumple, el de la identificación del prestatario del servicio de que se trate”¹⁰⁰⁷.

Sin embargo, aunque la factura genérica quede, sin duda, devaluada como medio de prueba para la deducción de cuotas soportadas y gastos, en nuestra opinión no queda totalmente desvirtuada, como se ha afirmado. Ello sería contrario al principio de neutralidad del IVA, al que nos hemos referido páginas atrás, haciendo recaer el impuesto sobre el empresario destinatario de la factura aun tratándose de prestaciones de servicios reales, a cuyo coste ha hecho frente y también al de capacidad económica, por tener que hacer frente a una mayor carga tributaria de la que realmente le corresponde. La cuestión ha quedado resuelta tras la Sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2016, recaída en el Asunto C-516/14, Barlis, cuyo objeto fue la resolución de una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributario de Portugal, sobre la interpretación del artículo 178, letra a), y del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112/CE, en el procedimiento entre la empresa Barlis 06-Investmentes Imobiliários e Turísticos, S.A., y la Administración Tributaria y Aduanera de Portugal. El TJUE llega a dos conclusiones que, entendemos, avalan nuestra tesis:

a) El artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE¹⁰⁰⁸ debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha”, como las del asunto

¹⁰⁰⁷ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 21 de noviembre de 2013, Rec. 394/2010, Roj: SAN 4917/2013 - ECLI: ES:AN:2013:4917, FJ 3.

¹⁰⁰⁸ Y por tanto, también el artículo 6 del RD 1619/2012, actual Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que la traspone.

principal, no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo, y de que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados hasta la fecha” no cumplen, a priori, los requisitos exigidos en el punto 6¹⁰⁰⁹ ni los exigidos en el punto 7¹⁰¹⁰ del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente.

b) El artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho¹⁰¹¹.

En resumen, el Tribunal de Justicia refuerza de este modo su doctrina preexistente sobre la interpretación de las disposiciones relativas al derecho a deducir el IVA soportado, ocupándose en este asunto de clarificar aspectos nuevos de esta temática, que nos llevan a afirmar que es posible completar la escueta descripción contenida en la factura genérica por medio de otras pruebas¹⁰¹², como pueden ser los contratos suscritos por las partes, e incluso

¹⁰⁰⁹ “6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados”

¹⁰¹⁰ “7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura”

¹⁰¹¹ Para un más extenso comentario de esta sentencia del TJUE, puede verse en RIBES RIBES, A., “Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2016”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 115, Cuarto trimestre de 2016, pp. 178-180.

¹⁰¹² En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia comparada, por ejemplo, en la Sentencia n. 1468 de 23 de enero de 2020, de la Corte di Cassazione italiana, se declara que “in tema di deducibilità di costi risultanti da fatture generiche, effettivamente l'onere della prova va posto a carico del contribuente” (Ragioni della decisione 4.2).

pruebas testificales¹⁰¹³, que se pueden llevar al procedimiento de gestión mediante acta notarial de presencia o requerimiento de información a los emisores de la factura, por lo que la cuestión debe quedar sometida al expediente de valoración conjunta de la prueba practicada, siendo, a nuestro juicio, contraria al principio de neutralidad, una actitud de la Administración que se limite a negar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en una factura genérica y, además, contraria al principio de capacidad económica en cuanto al rechazo del gasto amparado por la factura.

5.1.3 Dictamen de peritos

Siguiendo a GÓMEZ COLOMER, podemos definir el dictamen de peritos o prueba pericial es un medio concreto de prueba, relacionado en el artículo 299.1, 4.º de la LEC, en virtud del cual una persona con conocimientos especializados, sean estos científicos, artísticos, técnicos o prácticos, que el juez no tiene, ajena al proceso, los aporta al mismo para que el órgano jurisdiccional pueda valorar mejor los hechos o circunstancias relevantes en el asunto, o adquirir certeza sobre ellos (art. 335.1, primera frase)¹⁰¹⁴.

Este medio de prueba está regulado básicamente en los arts. 335 a 352 de la LEC, de aplicación a los procedimientos de aplicación de los tributos en base, como sabemos, a la remisión efectuada por el artículo 106.1 de la LGT.

El dictamen de peritos, pues, adaptado al procedimiento de gestión, consistiría en la aportación al procedimiento de una declaración escrita de juicio,

¹⁰¹³ Como ha venido a admitir la Sec. 2 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, partiendo, eso sí, de que la factura, aún genérica, existe, es real y fue debidamente contabilizada y pagada, en su Sentencia 4 de mayo de 2015, Rec. 580/2014, Roj: STS 2127/2015 - ECLI: ES:TS:2015:2127, FJ 4.

¹⁰¹⁴ GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., "Derecho jurisdiccional...", *op. cit.*, p. 272.

conocimiento o valoración emitida por expertos sobre determinadas cuestiones de hecho con relevancia para la resolución, cuyo examen o apreciación precisa de conocimientos técnicos especializados, que no posee el órgano de gestión encargado de resolver.

La prueba pericial es admisible en el proceso judicial, como señala el artículo 335.1 de la LEC, cuando sean necesarios conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias, pero no sobre cuestiones de hecho cuando no sean necesarios esos conocimientos especiales, ni sobre cuestiones jurídicas¹⁰¹⁵, como recuerda el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de octubre de 2011¹⁰¹⁶. Sin embargo, en el procedimiento de Gestión tributaria el procedimiento es decidido por funcionarios que no tienen por qué tener esos conocimientos jurídicos, aunque la Administración actúe por mandato constitucional sometida a la Ley y al Derecho (artículo 103.1 de la CE). Los impuestos recaen sobre presupuestos de hecho que presentan notables dificultades técnicas cuya solución es indispensable en el desarrollo de los procedimientos de comprobación¹⁰¹⁷, por lo que a nuestro juicio el dictamen jurídico especializado sí debiera ser admitido como prueba. Piénsese, por

¹⁰¹⁵ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 80.

¹⁰¹⁶ “Nuestra jurisprudencia ha declarado que la prueba pericial no es idónea para emitir dictamen sobre cuestiones de Derecho [sentencias de 30 de septiembre de 2011 (Casación 4533/2007) y de 17 de noviembre de 2000 (Casación 6865/1995)]. El artículo 335 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), aplicable a lo contencioso-administrativo según el artículo 60.4 de la LRJCA, sigue el criterio tradicional en nuestro Derecho de que los dictámenes periciales se empleen cuando sean necesarios conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos, para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o para adquirir certeza sobre ellos. El perito interviene en el proceso para asesorar al Tribunal sobre el punto litigioso de que se trate según sus conocimientos en la ciencia, técnica o arte que posea en cualquiera de los ámbitos en los que sean necesarios conocimientos superiores a la cultura media o a la experiencia común. Sin embargo, los conocimientos jurídicos están excluidos en nuestro Derecho de la prueba pericial porque la potestad jurisdiccional se ejerce por Jueces y Magistrados de carrera (artículos 117.3 y 122.1 CE), que, por definición, están obligados a poseer dichos conocimientos.” Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso-Administrativo, Sec. 5, Sentencia de 28 de octubre de 2011, Rec. 4984/2007, Roj: STS 7197/2011 - ECLI: ES:TS:2011:7197, FJ 4.

¹⁰¹⁷ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 252.

ejemplo, en cuestiones de Derecho urbanístico, que sólo son conocidas en profundidad por juristas muy especializados.

Los peritos, por tanto, son personas con conocimientos especializados (científicos, artísticos o prácticos) llamados al proceso para aportar las “máximas de la experiencia” que el juez –en nuestro caso, el órgano que debe resolver- no posee, o puede no poseer, para facilitar la percepción y la apreciación de los hechos concretos objeto del debate¹⁰¹⁸. El artículo 340 de la LEC señala las condiciones que deben reunir los peritos para poder desarrollar la prueba:

“1. Los peritos deberán poseer el título oficial que corresponda a la materia objeto del dictamen y a la naturaleza de éste. Si se tratase de materias que no estén comprendidas en títulos profesionales oficiales, habrán de ser nombrados entre personas entendidas en aquellas materias.

2. Podrá asimismo solicitarse dictamen de Academias e instituciones culturales y científicas que se ocupen del estudio de las materias correspondientes al objeto de la pericia. También podrán emitir dictamen sobre cuestiones específicas las personas jurídicas legalmente habilitadas para ello.”

Es muy importante verificar, en relación a la adecuación a Derecho de la prueba, que los peritos, tanto del contribuyente como los aportados por la Administración, posean el título oficial que corresponda a la materia objeto del dictamen y a la naturaleza de éste¹⁰¹⁹. Por esta razón, el TEAC, para admitir el rigor del dictamen pericial como medio de prueba, ha exigido el visado del dictamen por el correspondiente Colegio al que estaba adscrito el perito,

¹⁰¹⁸ GÓMEZ ORBANEJA, E., “Derecho procesal...”, *op. cit.*, p. 357.

¹⁰¹⁹ En el mismo sentido, PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 253.

recordando la doctrina del Tribunal Supremo que establece el requisito del visado¹⁰²⁰ como condicionante para su validez, en orden a la debida habilitación del autor del proyecto o trabajo que suscribe y la asunción ante el Estado y la sociedad de la consiguiente responsabilidad facultativa¹⁰²¹.

Pero ocurre que, como hemos apuntado, que los tributos tienen cada vez una regulación más compleja, y ello hace que sea prácticamente imposible tener un conocimiento en profundidad de todas las cuestiones que se pueden plantear en el Derecho Financiero. Por ello en el ámbito tributario la utilización de la prueba pericial proviene tanto de los contribuyentes, como de los órganos llamados a decidir¹⁰²². De hecho, en el procedimiento de comprobación de valores, el artículo 57.1 de la LGT se contempla que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante, entre otros medios, dictamen de peritos de la Administración.

Debe observarse a este respecto, que, en ocasiones, los funcionarios de la Administración tributaria pueden plasmar en las diligencias o en las resoluciones opiniones técnicas o científicas, que, por el hecho de ser emitidas por funcionarios públicos, pudiera pensarse que gozan de la presunción de certeza. Estas opiniones, aún plasmadas en documentos públicos, no tienen ni pueden tener la consideración de prueba pericial. Sólo podrían tenerla cuando el funcionario acredite fehacientemente los conocimientos técnicos necesarios¹⁰²³. Así, por ejemplo, cuando se trata de analizar si unas determinadas actividades empresariales pueden tener la consideración de investigación y desarrollo (I+D)

¹⁰²⁰ Sobre el régimen del visado, véase Real Decreto 1000/2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio.

¹⁰²¹ Resolución TEAC 14 de abril de 1993, NFJ002645.

¹⁰²² Véase PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., "La Prueba en el Derecho...", *op. cit.*, p. 204.

¹⁰²³ GARZÓN HERRERO, M., "La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario...", *op. cit.*, p. 348.

a los efectos de unas deducciones aplicadas en el IS, la opinión de un inspector de Hacienda licenciado en Derecho o Ciencias Económicas no es una opinión cualificada que pueda considerarse pericial¹⁰²⁴. Sin embargo, esto no quiere decir que los funcionarios de la Administración tributaria no puedan actuar como peritos. Es posible, pero quien actúe como perito deberá tener lo que el artículo 158.1 del RGGIAT llama “titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar”¹⁰²⁵. Cuestión distinta es si una pericial practicada por el mismo funcionario actuante, aunque tenga titulación suficiente y adecuada, es acorde al espíritu de la LEC. Tiene razón PÉREZ ARRAIZ cuando afirma que, entre el funcionario concreto, que ha intervenido en la aplicación del tributo, y la Administración tributaria en la que desempeñar su trabajo, existe una relación tal que le hace tener como mínimo un interés indirecto¹⁰²⁶ y que incluso podemos estar ante una relación de dependencia, que le impiden actuar con “la mayor objetividad posible”, que exige el artículo 335.2 de la LEC, y por tanto puede ser objeto de tacha (en base a los apartados 2º y 3º del artículo 343.1 de la LEC)¹⁰²⁷. Además, en nuestra opinión, la utilización como perito del actuario que ha instruido el procedimiento contraviene lo dispuesto en el artículo 335.3 de la LEC, por cuanto, si no es posible utilizar un perito que hubiera intervenido en una mediación o arbitraje relacionados con el mismo asunto, tampoco será posible la utilización como perito del funcionario, que ha intervenido en el combate dialéctico que incorpora todo procedimiento de comprobación tributaria¹⁰²⁸.

¹⁰²⁴ Tampoco gozaría de la presunción de certeza de los artículos 107.1 y 144.1 de la LGT, dado que se trata de una opinión.

¹⁰²⁵ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 81.

¹⁰²⁶ Y eso sin tener en cuenta que su sistema de retribución está actualmente basado en objetivos de recaudación. Esta observación es nuestra, no de PÉREZ ARRAIZ.

¹⁰²⁷ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 82, que observa que a diferencia de la recusación, que pretende que el dictamen no sea valorado por el juez, la tacha pretende advertir al juez que el dictamen emitido por el perito puede carecer de objetividad y ser parcial.

¹⁰²⁸ Sobre la prueba pericial aportada por la Administración puede verse BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, pp. 288 a 293, con un interesante estudio sobre los informes administrativos.

Obviamente, la tacha del perito de la Administración en el procedimiento de gestión tendrá muy pocas posibilidades de ser admitida, pero entendemos que, convenientemente argumentada, puede allanar el camino probatorio en un ulterior proceso contencioso-administrativo.

En los procedimientos de aplicación de los tributos, la doctrina ha distinguido dos supuestos de actuación pericial por parte de la Administración¹⁰²⁹:

a) Situaciones de complejidad técnica de los hechos imponible o dificultad para calcular base imponible, que requieran un asesoramiento técnico-pericial para efectuar un cálculo. Puede utilizarse, por ejemplo, en los supuestos en que resulte de aplicación el método de estimación indirecta (artículo 53 de la LGT)¹⁰³⁰. Normalmente se trata de situaciones que van a tener lugar en el procedimiento inspector, no en los procedimientos de comprobación desarrollados por los órganos de gestión, aunque no pueda descartarse que también en ellos sea conveniente una pericial de estas características.

b) Actuaciones dirigidas a la valoración de bienes y a la comprobación de valores. Que sí pueden tener lugar, sin duda, en el procedimiento de gestión. En primer lugar, porque el dictamen pericial puede ser necesario para una correcta declaración del valor de los bienes en las variaciones patrimoniales. Por ejemplo, nos hemos visto obligados en nuestro ejercicio profesional a contar con un dictamen pericial para preconstituir prueba a utilizar en caso de actuaciones de

¹⁰²⁹ Véase PITA GRANDAL, A.M., "La prueba en...", *op. cit.*, p. 252. PÉREZ ARRAIZ, J., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 81.

¹⁰³⁰ Cuya competencia en cuanto a su aplicación corresponde a los órganos de Inspección (MENÉNDEZ MORENO, A., "Derecho Financiero y Tributario...", *op. cit.*, p. 215; PÉREZ ROYO, F., "Derecho Financiero ...", *op. cit.*, p. 190), por lo que no trataremos los problemas probatorios que en el mismo pueden plantearse, al exceder los límites de esta investigación.

comprobación, pero también para averiguar el valor de adquisición, al desconocerlo respecto de una obra de arte adquirida a título de herencia, pues había sido incluida dentro de la valoración del ajuar doméstico, efectuada según las normas del ISD, y su valor de adquisición individualizado no se sabía, pero había de determinarse a la hora de declarar una variación patrimonial por su venta en una conocida casa de subastas.

También es imprescindible la utilización de la prueba pericial, dentro de los procedimientos de gestión tributaria, en las comprobaciones limitadas del ITPAJD y del ISD, llevadas a cabo tanto por los órganos de Gestión tributaria como por los de Inspección, que suele iniciarse por propuesta de liquidación a la que se acompaña dictamen del perito de la Administración, para cumplimentar correctamente el trámite de alegaciones del artículo 99.8 de la LGT, si se quieren demostrar errores de la valoración administrativa, con independencia de que si lo que se discute es el valor pueda proponerse posteriormente tasación pericial contradictoria.

La importancia de proponer prueba pericial se ha revelado también decisiva en los procedimientos de comprobación desarrollados tanto por los órganos de gestión tributaria como por los de inspección en relación con la aplicación del artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF, que para las transmisiones onerosas de acciones o participaciones sociales que no coticen en Bolsa establece que, salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho por la transmisión se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de dos valores: 1) el del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos, y 2) el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados antes de la fecha del devengo. La aplicación rigurosa de esta norma, que incorpora una presunción *iuris tantum*, puede resultar contraria al principio de capacidad

económica, ya que no es infrecuente, y en épocas de crisis como la actual con mayor incidencia, que una persona se vea obligada a vender las participaciones de una sociedad limitada a un precio inferior a los dos que la Ley indica.

Se suelen, en este caso, aportar, en el procedimiento de comprobación, informes periciales de parte en los que expertos economistas o auditores, atendiendo a los datos contables de la sociedad y a determinados factores exógenos, valoran la empresa en el momento de la transmisión para intentar acreditar que el valor pactado en la compraventa se corresponde con el que hubieran acordado partes independientes en condiciones normales de mercado. No obstante, se ha advertido que estas periciales de parte, para los Tribunales, tienen a veces un valor probatorio limitado, puesto que, como es obvio, la parte que intenta demostrar que el valor de venta se corresponde con el valor de mercado de la sociedad no va a aportar un dictamen pericial que contradiga tal criterio¹⁰³¹. Por eso, alguna sentencia ha instado a que se promueva una tasación realizada por perito judicial para así poder acogerse a un criterio que entienden será más objetivo, por ejemplo, la del TSJ de Extremadura en la sentencia de 10 de enero de 2019¹⁰³². Sin embargo, en otras ocasiones, los TSJ han puesto de relieve el valor de la prueba pericial y de las alegaciones de la parte, ante la ausencia de prueba por parte de la Administración que negó simplemente la fuerza probatoria de los mismos, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 23 de septiembre de 2016¹⁰³³. En otras, se ha considerado destruida la presunción por el valor de la prueba pericial practicada

¹⁰³¹ ROMERO PLAZA, C., FERRER JARAIZ, J. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La valoración de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones/participaciones en entidades no cotizadas: cuestiones conflictivas en relación con la aplicación del artículo 37.1.b) de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Monografía AEDAF 10*, AEDAF, Madrid, 2019, p. 43.

¹⁰³² TSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 10/01/2019, Rec. 251/2018, Roj: STSJ EXT 3/2019 - ECLI: ES:TSJEXT:2019:3, FJ 7.

¹⁰³³ TSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 23 de septiembre de 2016, Rec. 52/2015, Roj: STSJ CL 3481/2016 - ECLI: ES:TSJCL:2016:3481, FJ 2.

incluso con posterioridad a la fecha de la venta de las participaciones sociales, cuya ratificación se produjo ante la Sala, sin que la representación de la Administración compareciera, como ocurre en la Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 27 de noviembre de 2017¹⁰³⁴.

En cuanto a la forma de proponer la prueba por el obligado tributario, debe hacerse conforme a los arts. 336 y 337 de la LEC, con la necesaria adaptación. En lo que afecta al procedimiento de gestión, el dictamen pericial de parte, en principio, deberá ser aportado por el obligado tributario con la contestación del requerimiento inicial del procedimiento de comprobación limitada (artículo 138.2 de la LGT) o de comprobación de valores (artículo 134 de la LGT) o en el trámite de alegaciones (artículo 138.3 de la LGT), e incluso con ocasión del recurso de reposición, dados los términos que se utilizan en estos dos artículos de la LEC¹⁰³⁵. Nada impide que el dictamen se aporte junto con la declaración tributaria, ante una eventual comprobación, como prueba anticipada, mediante la opción de “Presentación de declaración complementaria” disponible en la Sede Electrónica de la AEAT, que irá identificada por el número de “Expediente/Referencia” de la declaración¹⁰³⁶.

¹⁰³⁴ TSJ de Andalucía (Málaga) Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 27 de noviembre de 2017, Rec. 661/2014, Roj: STSJ AND 15464/2017 - ECLI: ES:TSJAND:2017:15464, FJ 2.

¹⁰³⁵ Señala el artículo 336.1 de la LEC que los dictámenes de que los litigantes dispongan, “elaborados por peritos por ellos designados, y que estimen necesarios o convenientes para la defensa de sus derechos, habrán de aportarlos con la demanda o con la contestación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 337”, que a su vez indica que “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”.

¹⁰³⁶ Mediante esta opción, según la “Ayuda” del trámite, es posible “aportar de forma voluntaria documentación relacionada con una declaración presentada previamente, en la página de trámites de dicho procedimiento en la Sede Electrónica dispondrá del enlace “Aportar documentación complementaria” o “Efectuar alegaciones y/o aportar documentos o justificantes”. Al igual que otras presentaciones electrónicas, la aportación de documentación requiere certificado electrónico o CI@ve PIN, en este caso siempre que se trate de persona física.” Fuente: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/Inicio/Inicio.shtml>

Como consejos de tipo práctico, diremos que es conveniente acompañar los dictámenes con el correspondiente visado colegial o con la firma de su autor legitimada notarialmente, o bien en forma electrónica con firma mediante certificado digital avanzado y, a ser posible, sellado de tiempo, a fin de evitar que se cuestione su autoría y/o la cualificación del perito. Es importante, asimismo, que se deje clara en el Informe la fuente de los datos que han servido al perito para emitir el informe, mediante documentación anexa, por ejemplo, a fin de que no se cuestionen ni su conocimiento pleno de los hechos, ni su imparcialidad, por haber contemplado sólo los aspectos que favorecen al obligado tributario.

En cuanto a la valoración de la prueba, la LEC vigente modificó sustancialmente la concepción de la pericia. Bajo el régimen anterior, en ocasiones, el Tribunal Supremo les había otorgado un especial valor a las pericias realizadas por los funcionarios, que se encontraban en el expediente. La jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en reiterados pronunciamientos negó el carácter de prueba pericial a los dictámenes aportados por las partes con la demanda, pues “en cuanto prueba preconstituida extraprocesalmente, no se les puede atribuir el carácter de prueba pericial, al no haber sido emitido el referido informe con las garantías procesales exigidas para una prueba de esta naturaleza.¹⁰³⁷” Pero, tras la entrada en vigor de la LEC de 2000, la pericial de la Administración no debe prevalecer a ultranza, sino que dependerá de su motivación y fundamentación. Y, además, la pericial practicada por el contribuyente y aportada en el procedimiento administrativo, o incluso con la demanda en el proceso contencioso-administrativo (artículo 335 de la LEC) no será una documental más en el necesario auxilio judicial, sino una verdadera prueba emitida por el poseedor de los “necesarios conocimientos científicos,

¹⁰³⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo civil, Sec. 1, Sentencia de 9 de marzo de 1998, Rec. 384/1994, Roj: STS 1587/1998 - ECLI: ES:TS:1998:1587, FJ 4, por sólo citar uno de los muchos pronunciamientos que existen en este sentido.

artísticos, técnicos o prácticos para valorar los hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre los hechos” capaz de desvirtuar las afirmaciones vertidas por la Administración Tributaria. En cualquier caso, en el proceso contencioso-administrativo la pericia más valorada habitualmente será la solicitada por el juez de forma imparcial a través de insaculación (artículos 339, 341 y 342 de la LEC)¹⁰³⁸.

En suma, la prueba pericial aportada por el obligado en el procedimiento de gestión tributaria debe valorarse en el mismo en conjunto con las demás pruebas practicadas según las reglas de la sana crítica (artículo 348 de la LEC).

5.1.4 Reconocimiento judicial

Para un sector de la doctrina, encabezado por ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT¹⁰³⁹, aunque debe reconocer que, en principio, nada se opone a la utilización de este medio de prueba en el campo tributario, la misma no puede tener lugar en el procedimiento de gestión tributaria, dado el carácter administrativo del órgano decisorio, no pudiendo hablarse ni aun por analogía de reconocimiento judicial. PITA GRANDAL se adhiere a esta valoración, si bien matiza que la exclusión del reconocimiento judicial como medio de prueba en el procedimiento de gestión no procede tanto por el carácter administrativo del órgano decisorio cuanto porque la verificación personal funcionario debe estar apoyada en otro medio de prueba, pues de otro modo la invocación de la falta de prueba en vía de revisión determinará su destrucción¹⁰⁴⁰. En esta misma

¹⁰³⁸ Véase GARZÓN HERRERO, M., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario...”, *op. cit.*, p. 348. Sobre el cambio sustancial producido por la nueva LEC en la prueba pericial puede verse BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, pp. 283 a 285.

¹⁰³⁹ ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 155.

¹⁰⁴⁰ PITA GRANDAL, A.M., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 254.

línea, LÓPEZ MOLINO ha afirmado que la prueba de reconocimiento judicial es inadmisibles en el procedimiento tributario¹⁰⁴¹. Nosotros no compartimos esta opinión, ya que entendemos que no se corresponde con la realidad actual de la práctica probatoria, como expondremos seguidamente.

En los términos usados por la LEC, en el artículo 353.1, el reconocimiento judicial es un medio de prueba consistente en el examen de lugares, objetos o personas por parte del órgano encargado de decidir, para el esclarecimiento y apreciación de los hechos. Ciertamente, términos como “inspección personal del juez”, que usara el derogado artículo 1240 del CC, o la propia expresión “reconocimiento judicial”, que utiliza la vigente LEC, son muy poco apropiados para el procedimiento tributario y, en general, para cualquier procedimiento administrativo, sin embargo, los preceptos de la LEC, que regulan esta prueba, reflejan un contenido, en nuestra opinión, plenamente trasladable al ámbito de estos procedimientos¹⁰⁴². La LGT no contiene normas específicas en las que se aluda directamente a este medio de prueba, pero sí existen normas relativas a comprobaciones de hechos, lugares o bienes, que pueden ser realizadas por los órganos de la Administración tributaria encargados de decidir fuera de sus oficinas¹⁰⁴³. Precisamente, la diferencia de la prueba de reconocimiento judicial

¹⁰⁴¹ Así lo considera LÓPEZ MOLINO, para quien “su inadmisibilidad obvia cualquier comentario sobre la virtualidad y valoración de este medio de prueba en el seno del proceso público.” Véase LÓPEZ MOLINO, A.M., “Régimen jurídico de la prueba...”, *op. cit.*, p. 341.

¹⁰⁴² En el mismo sentido, véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 362.

¹⁰⁴³ No nos referiremos aquí a las actuaciones que pueden desarrollar los órganos de Inspección fuera de sus oficinas: en el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina, en el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o en el lugar donde exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria (artículo 151.1 de la LGT); tampoco a la posibilidad de personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario (artículo 151.2 de la LGT). Son actuaciones propias del procedimiento inspector, que exceden del ámbito de nuestra investigación y donde la prueba de reconocimiento judicial reviste otros matices, pues los órganos encargados de estas actuaciones son distintos del órgano encargado de liquidar.

con otros medios de prueba es que, en los demás medios, el juez percibe los hechos de manera indirecta, a través del testigo, del perito o del documento. En el reconocimiento judicial, como bien ha dicho GÓMEZ COLOMER, nada se interpone entre el órgano decisor y el hecho, pues aquél percibe éste con sus sentidos, con cualquiera de ellos, y no sólo con la vista, como erróneamente se desprende de alguna denominación (inspección ocular)¹⁰⁴⁴. En el régimen actual, esta prueba puede acordarse cuando el juez lo estime “necesario o conveniente” (artículo 353.1 de la LEC), por lo que ha decaído la práctica jurisprudencial anterior, que postulaba que sólo debería acordarse cuando con ella se obtuviera un resultado decisivo, si ese resultado no podía conseguirse por otros medios o cuando fuera absolutamente necesaria¹⁰⁴⁵. Por tanto, es un medio de prueba más del que pueden valerse las partes, siempre que expresen los extremos principales a que quieren que éste se refiera, indicando si pretenden concurrir al acto con alguna persona técnica o práctica en la materia, pudiendo acordarse también de oficio (artículo 353.2 de la LEC). La prueba puede concurrir en el mismo acto tanto con la prueba pericial (artículo 356 de la LEC) como con la prueba testifical (artículo 357 de la LEC). Las partes pueden asistir, así como otras “personas entendidas” (artículo 354 de la LEC). Del resultado de la prueba debe quedar constancia en el procedimiento, señalando la LEC que se levantará acta por el Letrado de la Administración de Justicia consignándose en ella con claridad las percepciones y apreciaciones del tribunal, así como las observaciones hechas por las partes y por las personas concurrentes (artículo 358 de la LEC), pudiendo utilizarse medios técnicos de grabación de imagen y sonido para dejar constancia del resultado de esta prueba (artículo 359 de la LEC).

¹⁰⁴⁴ GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., “Derecho jurisdiccional...”, *op. cit.*, p. 284.

¹⁰⁴⁵ *Ibidem*, p. 284.

Con la debida adaptación a estas características, entendemos que, en principio, la prueba puede producirse en los procedimientos de gestión tributaria, pudiendo ser acordada de oficio por el órgano instructor del procedimiento o a petición de los interesados¹⁰⁴⁶.

No obstante, las propias facultades que pueden ejercitarse por el órgano de Gestión en cada procedimiento pueden condicionar la práctica de esta prueba. Así, por lo que se refiere al procedimiento de comprobación limitada, el artículo 136. 4 de la LGT señala que las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación¹⁰⁴⁷. Ciertamente, facultades que tendría un juez como la entrada en un lugar, incluido el domicilio constitucionalmente protegido (artículo 354.1 de la LEC), con carácter general, no podrán ejercitarse por los órganos de gestión tributaria¹⁰⁴⁸, aunque quedan a salvo las actuaciones mencionadas en el artículo 136.4 de la LGT. Pero el ámbito de la prueba de reconocimiento judicial no se limita al reconocimiento de lugares y sitios físicos, pueden examinarse también personas (físicamente o en su capacidad intelectual), los bienes muebles e inmuebles y, sobre todo, todo objeto que no sea un documento escrito, es decir, que no constituya fuente de prueba documental¹⁰⁴⁹. Y es precisamente en lo relativo a este tercer objeto de la prueba

¹⁰⁴⁶ En este sentido, BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 362.

¹⁰⁴⁷ En cuyo caso, dice la norma, los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de la LGT, esto es, las facultades de la Inspección de los tributos.

¹⁰⁴⁸ En el mismo sentido, BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 364, si bien, en el caso del procedimiento de comprobación limitada, ni siquiera mediando el consentimiento del afectado, salvo en los casos de comprobaciones aduaneras, relativas al régimen de estimación objetiva, o las comprobaciones censales, exceptuadas por el artículo 136.4 de la LGT.

¹⁰⁴⁹ GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., “Derecho jurisdiccional...”, *op. cit.*, p. 284

de reconocimiento, incluyendo si se quiere en el mismo a los lugares virtuales, donde vemos mayores posibilidades de utilización de la misma en el procedimiento de gestión tributaria, especialmente en el de comprobación limitada.

Precisamente uno de los problemas que han planteado las nuevas tecnologías (fuente de prueba) es la de su incorporación al proceso o al procedimiento (medio de prueba). Pero, como afirmara hace más de tres cuartos de siglo COUTURE, “sería ilógico que [el magistrado] se viera privado de aplicar los nuevos métodos de prueba, en razón de que, cuando ocurrió el acto, ese medio de prueba no se hallaba instituido para demostrarlo”¹⁰⁵⁰. La cuestión, pues, es averiguar cuál de los medios de prueba enumerados en el artículo 299 de la LEC es el idóneo para incorporar al procedimiento tributario las nuevas pruebas tecnológicas. En este sentido, compartimos la opinión de ABEL LLUCH de que el reconocimiento judicial es un medio apto para incorporar la evidencia electrónica y, particularmente, para la percepción directa por el órgano decisor de datos de prueba del entorno digital ¹⁰⁵¹.

Ciertamente, el entorno digital es susceptible de reconocimiento por el órgano de gestión, instructor y decisor en el procedimiento de gestión tributaria, que podrá comprobar por sí mismo el contenido de Internet, navegando por la red para apreciar la realidad de los hechos alegados por el contribuyente, pues puede ser considerado lugar virtual o incluso objeto¹⁰⁵². De hecho, en la práctica el examen de páginas web corporativas es una prueba realizada frecuentemente de oficio por las dependencias de Gestión Tributaria en los procedimientos de

¹⁰⁵⁰ COUTURE, E. J., “Fundamentos del derecho ...”, *op. cit.*, p. 260.

¹⁰⁵¹ ABEL LLUCH, X., “¿Puede acceder el contenido de un e-mail o de una página web al proceso a través de la prueba de reconocimiento judicial?”, Preguntas con respuesta: La prueba a consulta. *Diario La Ley*, núm. 7564, Sección Práctica Forense, Año XXXII, Ref. D-57, Editorial LA LEY, ref. LA LEY 1262/2011, p. 7, consulta online.

¹⁰⁵² En este sentido, DELGADO MARTIN, J. “Investigación tecnológica...”, *op. cit.*, p. 75.

comprobación limitada. Cuestión distinta es si se deja debida constancia de la prueba en el expediente, de cara a una ulterior revisión por los Tribunales Económico-Administrativos o de la jurisdicción ordinaria. Por ejemplo, en una comprobación limitada del Impuesto sobre Sociedades de una determinada corporación profesional, en la liquidación provisional, la Administración rechazó la deducción de determinados gastos de personal relacionados con su actividad docente en los siguientes términos:

“En cuanto a los gastos de personal vinculados a la escuela de práctica jurídica, se considera gasto deducible el mismo porcentaje, ya que se entiende que la dedicación de dicho personal no es exclusiva para la escuela, como se desprende del tipo de contrato, jornada laboral, de la antigüedad en la empresa (todo según nóminas) *y el horario de las clases de la escuela de prácticas jurídicas obtenido de la propia página web del colegio de abogados*” [las cursivas son nuestras]¹⁰⁵³.

¿Qué es obtener datos probatorios directamente de una página web corporativa sino una prueba de reconocimiento por el propio órgano decisor? Otra cosa es que el pantallazo deba incorporarse a una diligencia para dar cumplimiento a los artículos 358 y/o 359 de la LEC, pero la naturaleza de la prueba practicada mediante inspección directa por el órgano de un lugar virtual, sin necesidad de desplazarse de sus oficinas, la hace completamente asimilable, a nuestro juicio, a una prueba de reconocimiento judicial.

Por otro lado, la designación por el obligado tributario de sitios web para que puedan ser examinados directamente por el órgano de Gestión actuante es una prueba frecuente en el procedimiento de comprobación limitada, muy útil

¹⁰⁵³ Extraído de una Resolución con liquidación provisional notificada en septiembre de 2012 por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía.

cuando la Administración comprueba, por ejemplo, la afectación a la actividad de bienes o servicios declarados como inversión o gasto, como ocurre con el gasto telefónico. Muchas veces en nuestra práctica profesional hemos acudido a webs corporativas o a registros públicos accesibles a través de internet (v. gr. el censo de colegiados del Consejo General de Procuradores de España) para demostrar la afectación de líneas telefónicas a la actividad, que eran cuestionada por la Administración. En definitiva, estábamos proponiendo una prueba de reconocimiento judicial. La prueba, en este sentido y saliendo al paso de la objeción que veía PITA GRANDAL, no se propone y se practica en el procedimiento de gestión para convencer al Tribunal Económico-Administrativo o a la Sala de lo Contencioso, sino primariamente para convencer al órgano decisor y, en ese sentido, la prueba de reconocimiento por el mismo de determinados hechos puede perfectamente practicarse, con las limitaciones que imponga el propio procedimiento, y, si resulta eficaz, habremos logrado su cometido en el procedimiento de gestión tributaria.

De otra parte, nada impide que el órgano de gestión pueda examinar el propio dispositivo electrónico aportado por el contribuyente, pudiendo acceder a su contenido a través del medio técnico apropiado¹⁰⁵⁴. Así, podría acceder, por ejemplo, al contenido de un e-mail, si bien hay que reconocer que la dificultad para la práctica de la prueba en estos casos será mayor, pues deberá trasladarse el dispositivo físicamente a las oficinas de la dependencia administrativa actuante, previa solicitud de cita al efecto.

El resultado de esta prueba será valorado por el órgano de gestión tributaria de acuerdo con las reglas de la sana crítica por aplicación de la regla

¹⁰⁵⁴ Véase DELGADO MARTIN, J., "Investigación tecnológica...", *op. cit.*, p. 75.

general sobre la materia¹⁰⁵⁵, si bien no faltan voces que han afirmado que se trata de una prueba que es de apreciación discrecional del órgano decisor¹⁰⁵⁶.

5.1.5 Interrogatorio de testigos

El interrogatorio de testigos o prueba testifical aparece regulado en los artículos 360 a 381 LEC. Los testigos son, a tenor de lo dispuesto en el artículo 360 de la LEC, personas que tienen noticia de hechos controvertidos relativos a lo que sea objeto del juicio, sin ser parte en el mismo¹⁰⁵⁷.

Siguiendo a GÓMEZ COLOMER, puede definirse la prueba testifical como un medio concreto de prueba, previsto en el art. 299.1, 6.º de la LEC, en virtud del cual se aporta al proceso, por parte de una persona ajena al mismo, una declaración sobre hechos presenciados -vistos u oídos- por ella o que ha sabido de referencia, sobre los que viene interrogada, siempre que esos hechos sean controvertidos y se refieran al objeto del proceso¹⁰⁵⁸. El testigo no debe, en ningún caso emitir juicios de valor, ni calificaciones (artículo 368.1 de la LEC)¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵⁵ Véase BARRERO RODRÍGUEZ, C., “La prueba en el procedimiento...”, *op. cit.*, p. 365.

¹⁰⁵⁶ El Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de octubre de 1999, dijo que es “doctrina reiterada de esta Sala la de que ni el Código Civil ni la Ley de Enjuiciamiento Civil contienen norma alguna de valoración de la prueba de reconocimiento judicial, por lo que es de apreciación discrecional por el órgano jurisdiccional de instancia, sujeta a su criterio ...” Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sec. 1, Sentencia de 23 de octubre de 1999, Rec. 316/1995, Roj: STS 6607/1999 - ECLI: ES:TS:1999:6607, FJ 2. Como ha recordado GÓMEZ COLOMER, “no existe en la LEC norma alguna que aluda al sistema de valoración de esta prueba, y es lógico que así sea. Cuando un mismo juez realiza el reconocimiento judicial y dicta la sentencia, la misma distinción entre prueba legal y prueba libre carece de sentido, pues el juez ineludiblemente estará a aquello que ha percibido por sus sentidos y no podrá sustraerse a lo que ha constatado; la inmediación juega aquí de modo absolutamente prevalente.” GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., “Derecho jurisdiccional...”, *op. cit.*, p. 287.

¹⁰⁵⁷ Véase PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 77.

¹⁰⁵⁸ GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., “Derecho jurisdiccional...”, *op. cit.*, p. 290.

¹⁰⁵⁹ Se ha planteado si los funcionarios públicos pueden intervenir como testigos. Aunque ello es de difícil encaje en el procedimiento de gestión tributaria, creemos oportuno hacernos eco de las distintas tesis de la doctrina. A tenor del artículo 377. 1. 3º de la LEC, es motivo de tacha tener

Esta prueba se identifica con la forma oral, en el proceso civil, por lo que es lógico que, como tal, no sea prueba frecuente en los procedimientos de aplicación de los tributos¹⁰⁶⁰, donde es preferida la prueba documental¹⁰⁶¹. No obstante, se ha señalado que pueden ser equiparables a esta prueba los informes de los inspectores a instancia de las oficinas liquidadoras o de los tribunales, los datos, manifestaciones o antecedentes que la Administración recibe de los particulares en uso de sus facultades investigadoras o por el deber de colaboración y la colaboración que los denunciante prestan o pueden prestar a la Administración a través de las denuncias¹⁰⁶². Además de estos casos, se ha

interés directo o indirecto en el asunto de que se trate. Frente a esta cuestión, pueden encontrarse básicamente dos posturas en la doctrina. Por una parte, quienes defienden que los funcionarios públicos por el mero hecho de serlo no tienen ningún tipo de interés en el pleito, ya que sólo sirven al interés público. Por otra parte, están quienes defienden que, en realidad, es muy difícil que el funcionario se separe de la Administración para la que trabaja, y que, en muchos casos, dicho funcionario se confunde con ella. Por ello se ha señalado que las preguntas que se tengan que hacer al funcionario, y más en el supuesto de que haya intervenido en el procedimiento de aplicación de los tributos, habrán de hacerse por escrito, para que responda a través de un informe. Véase PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 79. Por nuestra parte, suscribimos la opinión de PÉREZ ARRAIZ, para quien el grado de intervención de un funcionario en el procedimiento tributario debe tener como consecuencia la no admisión del mismo como testigo, pues, como mínimo, existe un interés que podía calificarse de personal, y que consiste en que su trabajo no sea cuestionado por sus superiores. Interés personal, añadimos nosotros, que casi roza el directo, si se tiene en cuenta su sistema de retribución actual por objetivos.

¹⁰⁶⁰ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 78.

¹⁰⁶¹ Se ha sostenido que en la normativa tributaria apenas se hace referencia a los testigos. En este sentido, GONZÁLEZ SEIJO ha señalado algunos casos aislados, que no afectan elementos esenciales de la obligación tributaria, como puede ser la materia de notificaciones. Véase GONZÁLEZ SEIJO J.M., “La prueba y sus particularidades...”, *op. cit.*, p. 173.

¹⁰⁶² ARIAS VELASCO J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 156, que recuerdan que, incluso en estos casos, el testimonio no se prestará directamente ante el órgano decisorio, sino a través de su incorporación documental, por lo que solamente en un sentido amplio puede considerarse como prueba testifical. Siendo ello cierto, debemos precisar por nuestra parte que, según se dice en la Exposición de Motivos de la vigente LEC, “(n)o habrá de forzarse la noción de prueba documental para incluir ella lo que se aporte al proceso con fines de fijación de la certeza de los hechos, que no sea subsumible en las nociones de los restantes medios de prueba”. Por ello, pensamos que, en estos casos, puede tratarse de informes, dictámenes o denuncias que, a pesar de su apariencia de documentos, son realmente otra cosa, son una pericia o son una prueba testifical.

apuntado que también sería aplicable esta prueba cuando por circunstancias excepcionales hayan quedado destruidas las pruebas documentales, y sea necesario para la reconstrucción del hecho imponible y el cálculo de la base imponible, el testimonio un tercero conocedor de los hechos¹⁰⁶³.

En resumen, aunque poco frecuente, no es un medio de prueba descartable en el procedimiento de gestión tributaria. Si el obligado tributario estima necesario el testimonio de determinadas personas en el procedimiento, puede solicitar la prueba testifical conforme a la LEC, pues nada lo impide. No obstante, dada la supuesta naturaleza escrita del procedimiento de comprobación limitada -en el que, en la práctica, la prueba puede tener más posibilidad de uso dentro de la gestión tributaria-, que algunas Dependencias de Gestión tributaria suelen proclamar, es también posible aportar la declaración de los testigos mediante acta notarial de presencia¹⁰⁶⁴. Asimismo, es posible solicitar el requerimiento del testigo para que aporte explicaciones, sobre todo cuando ha sido el mismo el que ha suministrado los datos de los que se vale la Administración para la comprobación¹⁰⁶⁵.

La forma de la prueba, en cualquier caso y por razones obvias, no debe respetar escrupulosamente los ritos de la LEC. Así lo ha interpretado la Audiencia Nacional en su Sentencia de 16 de enero de 2003, admitiendo, pese a ello, las declaraciones de testigos como prueba:

“Lo hasta ahora expuesto comporta que deba rechazarse el motivo de impugnación esgrimido por el recurrente, consistente en que las declaraciones prestadas por los cuatro compradores en el expediente de

¹⁰⁶³ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 78.

¹⁰⁶⁴ Con evidente menoscabo del principio de intermediación, pues el órgano decisor no estará presente en la práctica de la prueba.

¹⁰⁶⁵ Como veremos más adelante, al examinar la presunción del párrafo segundo del artículo 108.4 de la LGT.

gestión tributaria no se ajustaron a las previsiones que la antigua Ley de Enjuiciamiento Civil contemplaba para la prueba testifical - artículos 637 a 659- y la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil -Ley 1/2000 de 7 de enero- en sus artículos 360 y siguientes para el interrogatorio de testigos, pues amén de que, como se ha expuesto, en el expediente de gestión tributaria no existe actividad probatoria en sentido estricto, es que además solo ha de ajustarse a las previsiones del Reglamento de Inspección y de forma subsidiaria a cuanto establezca la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pero no a las previsiones de la LEC toda vez que no nos hallamos ante una prueba judicial, lo que comporta que el procedimiento establecido en la Ley Procesal Civil para la prueba testifical no resulte de aplicación al procedimiento de gestión tributaria en el que la Inspección de Tributos aporta cuantas justificaciones consiga en orden a la correcta determinación de las bases imponibles de los contribuyentes, sin que ello requiera la observancia del procedimiento formal previsto para la prueba judicial.¹⁰⁶⁶”

¹⁰⁶⁶ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 16 de enero de 2003, Rec. 959/2000, Roj: SAN 44/2003 - ECLI: ES:AN:2003:44, FJ 4. Reprocha además, la Sala al recurrente algo que no es la primera vez que vemos, y que tiene máxima relevancia: que ni siquiera solicitó el recibimiento a prueba en vía jurisdiccional, donde, si su intención era desvirtuar las declaraciones prestadas en el procedimiento de gestión, debió solicitar el recibimiento del pleito a prueba y proponer la práctica de la oportuna prueba testifical, allí sí sometida a las previsiones de la LEC, dado el carácter de proceso pleno del recurso contencioso-administrativo.

5.2 Presunciones en materia tributaria

5.2.1 Concepto y naturaleza jurídica

Las presunciones no aparecen recogidas entre los medios de prueba regulados en el artículo 299 de la LEC, porque realmente no son un medio de prueba. Definidas como un “método de fijar la certeza de ciertos hechos” en la Exposición de Motivos de la LEC¹⁰⁶⁷, las presunciones son, pues, un *método probatorio*, no una actividad probatoria¹⁰⁶⁸ o, si se quiere, un *instituto probatorio*, que permite a quien las estima alcanzar la certeza sobre la realidad de un hecho no probado, a través de la prueba de otro distinto, al que normalmente aparece unido¹⁰⁶⁹.

Advierte MONTERO AROCA que, a pesar de lo que vulgarmente pueda entenderse por presunción¹⁰⁷⁰, en un sentido jurídico estricto ésta consiste en un razonamiento en virtud del cual, partiendo de un hecho que está probado, se llega a la consecuencia de la existencia de otro hecho, que es el supuesto fáctico de una norma, atendido el nexo lógico existente entre los dos hechos¹⁰⁷¹. En

¹⁰⁶⁷ Apartado XI.

¹⁰⁶⁸ GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., “Derecho jurisdiccional...”, *op. cit.*, p. 301.

¹⁰⁶⁹ MARÍN BARNUEVO FABO, D., “Presunciones legales, disposiciones supletorias y verdades interinas. La presunción de validez de los actos administrativos”, en AA VV, VAQUER CABALLERÍA, M. (coord.), MORENO MOLINA, A.M. (coord.), DESCALZO GONZÁLEZ, A. (coord.), *Estudios de Derecho Público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 1259.

¹⁰⁷⁰ Según MARÍN-BARNUEVO, aunque el término presumir, definido por el diccionario de la RAE como *sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello*, se ha utilizado en este sentido con frecuencia, tanto en el lenguaje común no especializado, como en el empleado por los operadores jurídicos, lo que probablemente ha contribuido a la confusión en la catalogación de las presunciones, y aunque sea el embrión del actual instituto jurídico de la presunción, no aporta actualmente nada nuevo al estudio del Derecho, porque un significado tan amplio englobaría la práctica totalidad de la actividad valorativa humana. Véase para un estudio con detalle de la llamada *presunción vulgar*, MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones legales, disposiciones...”, *op. cit.*, pp. 1252 a 1258.

¹⁰⁷¹ MONTERO AROCA, J., “La prueba ...”, *op. cit.* p. 824.

otras palabras, en su acepción jurídica, las presunciones son un instituto probatorio que permite al órgano decisor considerar como cierto un hecho (que es desconocido) a partir de la fijación de otro hecho distinto (que sí es conocido). Las presunciones en sentido estricto, pues, se corresponden con el siguiente esquema:

- a) un hecho presunto.
- b) un hecho base.
- c) una conexión entre ellos; es decir, un enunciado de presunción que viene normativamente impuesto (norma de presunción)¹⁰⁷².

Sin embargo, pese a que la estructura de toda presunción jurídica parece estar clara y aunque los autores coinciden en esta definición del instituto jurídico de la presunción, es frecuente que los operadores jurídicos califiquen de presunciones a distintas normas que no reproducen ese esquema, hasta el punto de que los principales investigadores de esta categoría normativa han reconocido que en pocas instituciones jurídicas existe un mayor desacuerdo dogmático¹⁰⁷³. Los límites de esta investigación impiden que nos extendamos demasiado en el estudio de las diferencias entre las verdaderas presunciones y otras figuras más o menos afines, también llamadas “presunciones” en las normas que las establecen. Sin embargo, es necesario que, al menos, demos

¹⁰⁷² AGUILÓ REGLA, J., “Las presunciones en el Derecho”, *Anuario de Filosofía del Derecho* núm. 34 (2018), Ministerio de Justicia, Disponible online <https://dialnet.unirioja.es/servlet/oaiart?codigo=6592148>, pp. 210-211.

¹⁰⁷³ Véase MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones legales, disposiciones...”, *op. cit.*, p. 1251, con cita de ROSENBERG, L., “La carga de la prueba ...”, *op. cit.*, p. 179, y en el mismo sentido CARRERAS, J. “Naturaleza jurídica y tratamiento de las presunciones”, en FENECH, M., CARRERAS LLANSANA, J. (coaut.), *Estudios de Derecho Procesal*, Librería Bosch, Barcelona 1962, p. 340; y SERRA DOMINGUEZ, M. en VV.AA. *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Tomo XVI, Vol. 2, Editorial Revista de Derecho Privado, p. 550; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones legales, disposiciones...”, *op. cit.*, p. 1251.

unas pinceladas sobre aquellas figuras con las que con mayor frecuencia se las suele confundir en Derecho Tributario.

Efectivamente, se suelen confundir frecuentemente presunciones y *ficciones*, que son categorías completamente distintas. La ficción jurídica, siguiendo a MARÍN-BARNUEVO, es una disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes con la finalidad de atribuir a uno de ellos el mismo régimen jurídico previsto para el otro.¹⁰⁷⁴

También debe distinguirse, como ha precisado la doctrina procesalista, las “presunciones en sentido estricto”, que son las que hemos descrito al principio de este apartado, de las llamadas “presunciones aparentes” o “verdades interinas”¹⁰⁷⁵, de las que tenemos abundantes ejemplos en la normativa tributaria, como veremos más adelante. Las normas de presunción en sentido estricto no afectan a la distribución de la carga de la prueba por lo que se refiere a la iniciativa probatoria de las partes, no afectan a quién tiene que probar, pero sí afectan a los hechos que se tienen que probar. Lo que queda afectado es, pues, el *thema probandi*, pero no el *onus probandi*. Frente a ellas se sitúan las “presunciones aparentes o verdades interinas”, cuya nota característica es que, si bien adoptan la forma o apariencia de normas de presunción, en realidad su única función es la de establecer un reparto del *onus probandi*¹⁰⁷⁶. Se trata, como ha expuesto MARÍN-BARNUEVO, de disposiciones jurídicas que ordenan que unos hechos sean tenidos por ciertos en un proceso determinado sin necesidad de su prueba, salvo que se aporte prueba en contrario por parte del interesado¹⁰⁷⁷. Una de las técnicas por las que se articulan

¹⁰⁷⁴ MARIN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones y técnicas presuntivas ...”, *op. cit.*, p. 137.

¹⁰⁷⁵ Véase MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones legales, disposiciones...”, *op. cit.*, pp. 1264 a 1269.

¹⁰⁷⁶ AGUILÓ REGLA, J., “Las presunciones en ...”, *op. cit.*, p. 216.

¹⁰⁷⁷ Lo que quiere decir que “son normas que suponen el establecimiento de una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación desencadenará los

este tipo de *verdades interinas* consiste en “crear falsas presunciones que no tienen otra finalidad que enmascarar las reglas sobre la carga de la prueba”¹⁰⁷⁸. Un ejemplo de esta categoría de *verdades interinas* lo encontramos en el artículo 6. 5 de la LIRPF. La supuesta norma de presunción dice: “Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”. Sin embargo, el hecho base (la prestación de bienes o servicios susceptibles de generar ingresos) no es puesto en relación con ningún hecho presunto (la retribución), sino que directamente se exige a la Administración de prueba del hecho presunto en el momento en que el hecho base quede demostrado. No se relacionan, pues, dos hechos vinculados por una previsible actividad probatoria, lo que es típico de toda verdadera presunción jurídica, ni tampoco la prueba de uno por la acreditación de otro. La norma, lo que hace, simple y llanamente es establecer las reglas de la carga de la prueba en presencia del único hecho demostrado¹⁰⁷⁹.

Existe, como puede comprobarse y así se ha denunciado por la doctrina, un gran confusionismo doctrinal, administrativo y jurisprudencial en la creación y análisis de normas de presunción o de ficción e incluso cierta ligereza en los

efectos jurídicos que les son propios, salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles”. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones legales, disposiciones...”, *op. cit.*, pp. 1265-1266.

¹⁰⁷⁸ SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De la prueba ...”, *op. cit.*, p. 52.

¹⁰⁷⁹ Obsérvese la diferencia con la verdadera presunción que se contiene en el artículo 9.1 último párrafo de la LIRPF: “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”. El hecho base (el cónyuge y los hijos menores del contribuyente residen en España) es puesto en relación con el hecho presunto (el contribuyente tiene su residencia habitual en España) y la norma de presunción establece el enunciado de la presunción.

intérpretes a la hora de aplicar tales preceptos a los casos concretos¹⁰⁸⁰, especialmente intensa en Derecho Tributario¹⁰⁸¹.

En Derecho Tributario existe un gran número de presunciones, verdades interinas y ficciones a favor de la Administración¹⁰⁸², que en la mayoría de los casos tienen como finalidad servir de instrumento en la lucha contra el fraude y

¹⁰⁸⁰ Véase GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 52.

¹⁰⁸¹ Véase MARÍN-BARNUEVO FABO. D., “Presunciones y técnicas presuntivas...”, *op. cit.*, p. 146-152., en cuya opinión, resulta paradigmática de esa utilización abusiva e imprecisa de los términos presunciones y ficciones la conocida obra de PÉREZ DE AYALA, J. L., *Las ficciones en Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1970. Véase también MARÍN-BARNUEVO FABO. D., “Presunciones legales, disposiciones...”, *op. cit.*, p. 1252, dedicada al estudio de la distinción de las presunciones jurídicas respecto de tres categorías con las que, erróneamente, se las identifica: la presunción vulgar, las disposiciones supletorias y las verdades interinas; si bien advierte que dentro de lo que genéricamente se denominan “presunciones y ficciones” resulta posible identificar más de ocho categorías normativas con una estructura claramente diferenciada, como estudió en su obra antes citada “Presunciones y técnicas presuntivas...” Ciertamente, la confusión de términos en esta materia es manifiesta, pero debemos limitarnos a hacernos eco de esta situación, remitiendo al lector a la bibliografía citada, habida cuenta de los límites de este trabajo.

¹⁰⁸² Aún cabría hablar de otra categoría presente con frecuencia en las normas tributarias. Nos referimos a las normas de valoración o de estimación, que utiliza el legislador para fijar reglas o criterios de valoración o, directamente, la cuantificación que debe darse a bienes o derechos, rentas, etc. Como ha señalado GIMÉNEZ-REYNA, “se trata de normas que se parecen a las presunciones, en cuanto que unas y otras llegan a un resultado a través de un proceso deductivo que está en la mente del legislador, quien tiene en consideración el objeto de la medición y el medio empleado para realizarla. También tienen puntos en común con las ficciones, pues la norma de valoración también crea una realidad valorativa que no puede ser contrarrestada con la aplicación de ningún otro criterio, de modo que es intrascendente que el valor que la ley establece (finge) difiera del que tenga en la realidad el objeto de la evaluación.” Sin embargo, las normas de valoración son distintas de las presunciones, porque se presumen hechos o situaciones, mientras que se valoran bienes o magnitudes. También se distinguen de las ficciones, porque la norma que contiene una ficción equipara algo que jurídicamente se sabe desigual, en tanto que la regla de valoración no equipara lo desigual, sino que se limita a fijar o dar los criterios para determinar la cuantía de la magnitud que ha de servir en la evaluación de bienes o derechos. Y también realidades desiguales que la norma jurídica ha equiparado previamente, porque las ficciones muchas veces se hacen acompañar de normas de valoración. El ejemplo puede ser una cuestión de indudable actualidad: si la LIRPF establece que toda vivienda desocupada produce un rendimiento (ficción), es imprescindible determinar a cuánto asciende ese rendimiento (norma de valoración). Véase GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “La prueba en materia...”, *op. cit.*, pp. 54 a 56.

facilitar a la Administración la fijación o comprobación de los hechos de los que no tiene conocimiento directo, ya que, sin estos instrumentos, en ocasiones le resultaría imposible demostrar la veracidad de los hechos que integran el hecho imponible¹⁰⁸³.

5.2.2 Clasificación de las presunciones

En una primera clasificación, se suele distinguir entre presunciones legales y presunciones simples. Las presunciones simples, denominadas también presunciones de hecho u *hominis*, son aquellas en que la regla de la experiencia, que fundamenta la decisión, no está recogida en la norma, sino que la fija quien debe decidir, según criterios razonables. Constituye, en otras palabras, un proceso lógico que se produce en la mente del juzgador. Sin embargo, en las presunciones legales, la regla de la experiencia está recogida por el legislador, esto es, figura en el contenido de la norma, y, por tanto, la relación entre el hecho conocido y el presumido debe ser observada por quien debe aplicar la norma conforme a la misma. En las presunciones legales, es la Ley la que recoge la eficacia probatoria de la presunción, por lo que el proceso lógico ha sido preestablecido por la Ley¹⁰⁸⁴.

La LEC en el artículo 385 señala que las presunciones legales “dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca”, en nuestro caso, normalmente a la Administración. Sin embargo, más que dispensar, se ha apuntado que, realmente, lo que hacen es facilitar la prueba, ya que la parte favorecida por la presunción también podría probar los hechos presuntos por cualquier otro medio de prueba¹⁰⁸⁵.

¹⁰⁸³ PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, p. 130.

¹⁰⁸⁴ Véase PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en ...”, *op. cit.*, pp. 129 a 131.

¹⁰⁸⁵ *Ibidem* p. 130.

Las presunciones legales se clasifican en absolutas o *iuris et de iure* y relativas o *iuris tantum*. Las presunciones *iuris et de iure* son aquellas que fijan unos hechos de manera que se excluye cualquier posibilidad de contradicción a los mismos, por lo que la prueba sólo puede versar sobre la inexistencia del hecho indicio, que sirve de base a la presunción. Las presunciones *iuris tantum* admiten la prueba en contrario que se caracterizan por invertir la carga de la prueba del hecho presumido, para demostrar que no es cierto o que no existe.

Debe tenerse en cuenta que la presunción legal sólo dispensa de prueba a la parte a la que favorezca la presunción, de la prueba del hecho presumido (artículo 385.1 de la LEC), pero el hecho-afirmación base tiene que ser probado en todo caso¹⁰⁸⁶. Ahora bien, se ha apuntado que, en este extremo, el tratamiento es distinto según la presunción favorezca a la Administración o al obligado tributario¹⁰⁸⁷, afirmándose que en la reclamación contra una actuación administrativa basada en una presunción legal a su favor, ésta no tiene la obligación de probar el hecho base, pues su actuación se encuentra amparada en el principio de legitimidad¹⁰⁸⁸. Nosotros no compartimos esta interpretación. Como ha sostenido CAYÓN GALIARDO, a cuya opinión nos adherimos, si

¹⁰⁸⁶ GÓMEZ COLOMER, J.L., coaut., "Derecho jurisdiccional...", *op. cit.*, p. 303.

¹⁰⁸⁷ PÉREZ ARRAIZ, J., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 132.

¹⁰⁸⁸ Véase PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., "La Prueba en el Derecho...", *op. cit.*, p. 242, si bien admite el autor que, aun cuando exista una presunción en favor de la Administración, en la aplicación del tributo, esto es, en el procedimiento de gestión o inspección, ésta sí debe probar que existe el hecho base que genera el hecho presumido. Esta tesis es asumida también por PÉREZ ARRAIZ, J., "La prueba en ...", *op. cit.*, p. 132. En nuestra opinión, el hecho de que, en la reclamación, la Administración hipotéticamente no tenga obligación de probar el hecho base de la presunción nada añade, pues no olvidemos que una reclamación económico-administrativa no es otra cosa que un procedimiento de revisión administrativa, donde, en definitiva, la Administración revisa sus propios actos y, en ese procedimiento, no despliega ya actividad probatoria. Si en el procedimiento de aplicación del tributo la Administración probó el hecho base o no, será cuestión a examinar por el TEA, en cualquier caso. Sobre la presunción de validez de los actos administrativos puede verse MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "Presunciones legales, disposiciones...", *op. cit.*, pp.1270 a 1279. También PÉREZ ARRAIZ, J., "La prueba en ...", *op. cit.*, pp. 149-152.

partimos de que el acto administrativo, al presumirse ajustado a la Ley, ha de ser atacado por el contribuyente mediante recursos o reclamaciones y a él le corresponde demostrar los vicios en que se hubiese incurrido, hemos confundido la presunción de legalidad con la de veracidad, pasando del mundo del Derecho al de los hechos, y hemos desplazado sobre el contribuyente la prueba a contrario de cualquier actuación administrativa en la que simplemente exista una mención a los datos que obran en su poder¹⁰⁸⁹. La simple mención por la Administración de datos, supuestamente obrantes en su poder, no puede suponer el desplazamiento de la prueba al obligado tributario, como si existiese una presunción de veracidad de cualquier información por el mero hecho de que fuese conocida por la Administración. Ello contravendría el principio de igualdad procesal de las partes de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, como ha reconocido la Sentencia 116/1995, citada en este trabajo al tratar del principio de igualdad de armas. En la reclamación, por tanto, denunciada la inexistencia de la prueba del hecho base de la presunción, debe el Tribunal comprobar si ese hecho base resulta acreditado por algo más que su simple mención, pues todas las afirmaciones de las partes, también las de la Administración, necesitan ser probadas conforme al artículo 105.1 de la LGT.

En todo caso, a estos efectos, debe recordarse asimismo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de marzo de 1996, en la que matiza el alcance de la presunción, también *iuris tantum*, de legalidad de los actos administrativos:

“En efecto, la presunción *iuris tantum* de legalidad de los actos administrativos tributarios no puede conducir a que, en todo caso, y forzosamente, sea el administrado afectado por dichas decisiones quien se vea obligado, siempre, a demostrar la inviabilidad de los indicios en

¹⁰⁸⁹ Véase CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 16.

que se funda la presunción, pues la jurisprudencia ha modulado tal exigencia en el sentido de excluir de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, éste último, el de la “facilidad”, que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas).¹⁰⁹⁰

Una vez que la Administración haya probado ese hecho base, la norma legal de presunción da por cierto o existente el hecho presumido, dispensándola de prueba del mismo. Si la presunción es relativa, será posible que el obligado tributario -parte perjudicada por la presunción- despliegue una actividad probatoria en contrario para demostrar que no es cierto o es inexistente dicho hecho presumido. Pero si nos encontramos ante una presunción absoluta¹⁰⁹¹ o ante una ficción legal¹⁰⁹², demostrado o admitido el hecho base, sobre el que sí puede versar la prueba, no cabrá prueba en contrario por parte del obligado tributario¹⁰⁹³. Parece que en estos casos la única línea de defensa que quedaría al contribuyente es plantear un recurso de inconstitucionalidad por infracción de los principios de igualdad y capacidad económica¹⁰⁹⁴.

¹⁰⁹⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 29 de marzo de 1996, Rec. 7187/1990, Roj: STS 1938/1996 - ECLI: ES:TS:1996:1938, FJ 2.

¹⁰⁹¹ Nuevamente los límites de este trabajo nos impiden profundizar más. Sobre las presunciones absolutas, su posible inconstitucionalidad y su posible colisión con el principio de capacidad económica y el deber de contribuir véase PÉREZ ARRAIZ, J., “La prueba en...”, *op. cit.* pp. 133 a 149.

¹⁰⁹² Sobre las que el Tribunal Supremo tiene declarado que “cabén en nuestro vigente ordenamiento jurídico, a menos que sea declarada su inconstitucionalidad”. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 6 de diciembre de 1996, Rec. 1282/1994, Roj: STS 6985/1996 - ECLI: ES:TS:1996:6985, FJ 3.

¹⁰⁹³ Aunque sí por parte de la Administración, que en ejercicio de su función instructora debe buscar la verdad material. Así lo entiende ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 226.

¹⁰⁹⁴ Sobre esta dialéctica presunción-ficción versus principios constitucionales véase también GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “La prueba en materia...”, *op. cit.*, pp. 56 a 63.

5.2.3 Las presunciones en el procedimiento de gestión: análisis del artículo 108 de la LGT

El análisis de todas las normas de Derecho sustantivo que contienen presunciones, utilizando el término en sentido amplio, o ficciones, sería materialmente imposible en este trabajo, habida cuenta la gran cantidad de normas de presunción y ficción existentes en el mismo, y ello, aunque puedan plantear problemas probatorios en la gestión tributaria. Nos limitaremos, por tanto, al análisis de las normas procesales relativas a las presunciones que se contienen en la LGT.

El artículo 108 de la LGT en su apartado 1 establece que “(l)as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”. Esto significa que, como regla general, las presunciones en Derecho Tributario tienen carácter de *iuris tantum*. La salvedad es consecuente con lo dispuesto en el artículo 8 letra a) de la propia LGT, que ordena que se regulen en todo caso por ley “el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario”. Somos de la opinión de que la reserva de Ley debería afectar a todas las presunciones en cuanto se proyecten sobre cualquier elemento esencial del tributo¹⁰⁹⁵.

A las presunciones simples, también llamadas naturales o judiciales, alude el artículo 108.2 LGT, que establece 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

¹⁰⁹⁵ En el mismo sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Normas comunes ...”, *op. cit.*, p. 338.

haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.” La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014 ha precisado qué requisitos tienen que darse para la correcta aplicación de “la prueba indiciaria o de presunciones”¹⁰⁹⁶ regulada en el artículo 108.2 de la LGT:

“a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil (...).”

Dicho, en otros términos, continúa razonando esta sentencia, “la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba”¹⁰⁹⁷.

¹⁰⁹⁶ El Tribunal Supremo se refiere así a este “método de fijar la certeza de ciertos hechos” (Exposición de Motivos de la LEC), que no incluye las presunciones entre los medios de prueba.

¹⁰⁹⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 17 de febrero de 2014, Rec. 651/2013, Roj: STS 423/2014 - ECLI: ES:TS:2014:423, FJ 3; y en el mismo sentido, de la misma Sala y Sección, Sentencia de 10 de noviembre de 2011, rec.331/2009, Roj: STS 7988/2011-ECLI: ES:TS:2011:7988, FJ 6; Sentencia de 17 de noviembre de 2011, rec. 3979/2007, Roj: STS 7817/2011 - ECLI: ES:TS:2011:7817, FJ 3; Sentencia de 8 de octubre de 2012, rec. 7067/2010, Roj: STS 6384/2012 - ECLI: ES:TS:2012:6384, FJ 2; y Sentencia de 18 de marzo de 2013, rec. 392/2011, STS 1386/2013 - ECLI: ES:TS:2013:1386, FJ 2.

Las presunciones simples o judiciales están siendo usadas cada vez con mayor frecuencia en el procedimiento tributario, al haberse acogido la doctrina jurisprudencial citada *sic et simpliciter* por la Administración tributaria¹⁰⁹⁸. Debe no obstante recordarse, que la jurisprudencia ha declarado también reiteradamente que la presunción es un medio de prueba supletorio¹⁰⁹⁹ y el Tribunal Constitucional ha afirmado que, “sin duda, la prueba directa es más segura y deja menos márgenes a la duda que la indiciaria”¹¹⁰⁰. Por tanto, en ausencia de prueba directa o cuando esta resulte difícilmente practicable, podrá utilizarse la mal llamada prueba de presunciones, que supone siempre, como ha reconocido el TEAC, la existencia de uno o varios hechos básicos completamente acreditados, y que entre éstos y el hecho deducido exista un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, aun cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, “ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad”¹¹⁰¹.

La existencia del hecho base debe, pues, acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, aunque tal prueba debe ser suficiente para que merezca la conceptualización de hecho acreditado. El hecho presumido debe resultar acreditado mediante la propia actividad probatoria presuntiva, debe ser lógicamente distinto del hecho base y debe también situarse en un nivel superior, porque si un hecho presumido se declara sin más, estaríamos ante una mera hipótesis, conjetura o sospecha, pero no ante una presunción simple¹¹⁰². Las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica y la razón. En cuanto al enlace preciso entre el hecho demostrado y el que se trata de deducir,

¹⁰⁹⁸ MAGRANER MORENO, F.J., “Aspectos actualmente controvertidos...”, *op. cit.*, p. 248.

¹⁰⁹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 5, Sentencia de 13 de noviembre de 1999, Rec. 6119/1993, Roj: STS 7183/1999 - ECLI: ES:TS:1999:7183, FJ 4.

¹¹⁰⁰ Tribunal Constitucional, Sentencia 174/1985, de 17 de diciembre, FJ 4.

¹¹⁰¹ TEAC, Resolución de 26 de enero de 2010, RG 00/05293/2008, FJ 7 y TEAC, Resolución de 26 de enero de 2010, RG 00/06414/2008, FJ 7.

¹¹⁰² MAGRANER MORENO, F.J., “Aspectos actualmente controvertidos...”, *op. cit.*, p. 250.

asumimos la doctrina reiterada del TEAC que considera que tal enlace se produce cuando concurren tres requisitos:

“a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.

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.

c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.¹¹⁰³”

El apartado 3 del artículo 108 de la LGT contiene una norma que ya se encontraba en el artículo 119 de la LGT de 1963¹¹⁰⁴, y que realmente no constituye una presunción, sino que entra dentro de la categoría de verdades interinas, aunque también es consecuencia lógica de la eficacia de cualquier Registro Público¹¹⁰⁵. La Administración tributaria, dice esta norma, “podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario”.

Esta presunción, según un sector de la doctrina, responde a una suerte de principio general del derecho probatorio, basado en la persistencia de ciertas situaciones jurídicas, que naturalmente tienden a prolongarse en el tiempo, y con respecto a las cuales el ordenamiento opta por aliviar las dificultades probatorias

¹¹⁰³ TEAC, Resoluciones de 26 de enero de 2010, antes citadas.

¹¹⁰⁴ E incluso se contiene en términos similares en otras normas tributarias, como el artículo 7 de la LIP o los artículos 11.1 a) y 11.5 de la LISD. Véase sobre la similitud de estas normas presuntivas MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones y técnicas presuntivas...”, *op. cit.*, pp. 76-77.

¹¹⁰⁵ MANTERO SÁENZ, A. “Comentario a los arts. 97 A 116 LGT” en *op. cit.*, p. 558.

que entraña acreditar su vigencia actual para la parte que soporta la carga de la prueba. Para ello, se admite la simple prueba de la constitución del estado jurídico de que se trate por medio de su constancia en un registro público, salvo que se acrediten otras realidades contrarias o incompatibles¹¹⁰⁶.

El precepto, en sí, no añade realmente mucho, pues existen registros de ambos tipos, como el catastro y el Registro de la Propiedad, cuya veracidad se presume y protege por la Ley¹¹⁰⁷. Sin embargo, contiene un problema interpretativo debido a la concreción de lo que deba entenderse por “registro fiscal” o “de carácter público”. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN incluye entre los mismos, y, por tanto, los hace acreedores de la presunción de veracidad del artículo 108.3 de la LGT, a los Censos Fiscales, mecanismo de gestión e información para la Administración cuya existencia no se debe tan sólo a la actuación de la misma, sino que se basa en una serie de obligaciones formales que se imponen al obligado tributario, que, así, debe causar alta en los mismos mediante la oportuna declaración y avisar a la Administración de las alteraciones de los datos que se produzcan. Gracias a ello, la Administración forma el correspondiente Padrón o Matrícula de contribuyentes, que como registro fiscal gozaría de presunción de veracidad conforme al precepto citado. Para nosotros, sin embargo, las bases de datos internas de la Administración, no deben ser

¹¹⁰⁶ Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba...”, *op. cit.*, p. 144. En el mismo sentido, MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Presunciones y técnicas presuntivas...”, pp. 76-77 y ROMERO PLAZA, C., “Prueba y ...”, *op. cit.*, p. 257.

¹¹⁰⁷ El artículo 3.3 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario establece que “(s)alvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.” Por su parte, el artículo 1 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria, en su tercer párrafo ordena que “(l)os asientos del Registro practicados en los libros que se determinan en los artículos doscientos treinta y ocho y siguientes, en cuanto se refieran a los derechos inscribibles, están bajo la salvaguardia de los Tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos en esta Ley.”

consideradas, a estos efectos, “registros fiscales”¹¹⁰⁸, sin perjuicio de la presunción de certeza que puede afectar a determinados datos en poder de la Administración, en virtud del núm. 4 del artículo 108 de la LGT, al que nos referiremos seguidamente¹¹⁰⁹.

La expresión “de carácter público”, entendemos, se refiere a los registros fiscales públicos (como el catastro¹¹¹⁰) y a todas las instituciones creadas con el fin de dar publicidad formal a determinados hechos, circunstancias o derechos, creados por la Ley y que funcionan bajo la autoridad de la Administración (Registros de la Propiedad, Registros Mercantiles, de Tráfico, etc.), por lo que no incluiría a los registros de titularidad privada, aunque sea pública su consulta (por ejemplo, guías telefónicas)¹¹¹¹.

Esta presunción ha merecido las críticas de la doctrina, pues no cabe duda que consagra un privilegio favor de la Administración en el sentido de que es ella misma la que elabora esos registros fiscales¹¹¹². Y, aunque sea cierto que esta presunción es fiel trasunto de los principios generales que informan la eficacia de cualquier registro público y, también, que los datos fiscales proceden de los propios obligados tributarios en muchas ocasiones, no es menos cierto que estos no tienen disposición alguna sobre el registro, por lo que muchas veces se les

¹¹⁰⁸ En el mismo sentido, CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 17.

¹¹⁰⁹ Ante la pretensión de Gestión tributaria de considerar privativos los saldos de unas cuentas bancarias en base a los datos en poder de la Administración, que consistían en certificados bancarios aportados, por aplicación del artículo 108.3 de la LGT, el TEAR de Valencia ha considerado que “por mucha amplitud que quiera conferirse a los términos “fiscal” o “publico” en ningún caso merecerían dicha consideración los registros y los datos provenientes de una entidad bancaria.” TEAR de Valencia, Resolución de 20 de diciembre de 2018, RG 46/14177/2015.

¹¹¹⁰ Que es un “registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda”, como proclama el artículo 1 del Texto Refundido de su Ley.

¹¹¹¹ En el mismo sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ J., “Normas comunes ...”, *op. cit.*, p. 339. En contra, parece situarse CAYÓN GALIARDO, que interpreta que debe entenderse por registros públicos “no solo los de titularidad pública, sino también los de acceso público.” CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 17.

¹¹¹² Véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La prueba...”, *op. cit.*, p. 145.

coloca en la tesitura de probar hechos negativos cuando los datos catastrales revelan una titularidad que no es real, a lo que nos hemos enfrentado más de una vez en nuestro ejercicio profesional. Por eso, la doctrina del TEAC se ha opuesto a la aplicación automática de esta presunción, que sitúa la parte no favorecida por la misma ante una verdadera *probatio diabólica*:

“puesto que es imposible probar la no titularidad de un bien, sino que debe ser la Administración la que no sólo se limite a comprobar que figura dicha persona como titular en el registro correspondiente, sino que esta situación es consecuencia de una declaración de alta en el tributo por el sujeto pasivo, por actuación de la inspección tributaria o tratándose de una revisión catastral, de los datos obtenidos directamente en la finca, que no siempre son facilitados por los propios interesados y pueden dar lugar a errores.¹¹¹³”

Por último, también el TEAC en unificación de criterio ha interpretado que la información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, no se está ante una información que figura en un registro fiscal u otro de carácter público a la que se refiere el artículo 108.3 de la Ley General Tributaria, por lo que no resulta aplicable este precepto¹¹¹⁴.

Pasemos al examen del apartado 4 del artículo 108 de la LGT en el que se contiene una pretendida doble presunción de certeza, aunque realmente se trata de una doble verdad interina.

¹¹¹³ TEAC, Resolución de 8 de septiembre de 1993, JT 1993/1339. Nótese que el obligado tributario, según el TEAC, había presentado “todas las pruebas posibles a su alcance, para demostrar que no tiene ninguna propiedad en el garaje”, lo que resulta correcto desde el punto de vista de la carga de la prueba, al no tratarse de un hecho negativo indefinido. Sobre la prueba de hechos negativos véase el apartado 4.3.4 de esta investigación.

¹¹¹⁴ TEAC, Unificación de criterio. Resolución de 2 de diciembre de 2015, RG 00/01789/2015.

El primer párrafo de la norma establece la presunción de certeza que afecta a las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos y demás documentos presentados por el obligado tributario, en los siguientes términos: “Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”¹¹¹⁵

La mayoría de los datos que los contribuyentes aportan a la Administración a través de sus declaraciones no son cuestionados por la Administración, pues no todas las declaraciones se comprueban más allá de la comprobación formal automática o electrónica a la que nos hemos referido en el apartado 4.4 de esta tesis. Con ello, la Administración no hace otra cosa que seguir las reglas generales de la prueba: los hechos admitidos no necesitan ser probados (artículo 281.3 de la LEC)¹¹¹⁶.

Sin embargo, esta verdad interina no es en modo alguno superflua, despliega su eficacia probatoria, precisamente, cuando esos datos declarados han motivado una carga tributaria que se pretende mayor a la debida, y que el contribuyente pretende disminuir mediante su corrección a través del procedimiento de impugnación de autoliquidaciones previsto en el apartado 3 del artículo 120 de la LGT. En estos casos, la Administración suele mostrarse

¹¹¹⁵ Esta presunción estaba recogida en el artículo 116 de la LGT de 1963, con leves diferencias: la actual norma añade “para ellos”, expresión que no recogía la anterior, y, por otro lado, ahora se habla de prueba en contrario mientras que en la norma anterior se hablaba de prueba de haberse incurrido en “error de hecho”. Esta segunda modificación fue sugerida por el Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT, pp. 130 y 131.

¹¹¹⁶ Véase epígrafe 3.1.1.1 de este trabajo. Por eso, CAYÓN GALIARDO no entiende adecuada la redacción de la Ley “cuando considera que esta información se presume cierta, pues lo cierto es que puede ser información ni controvertida cuya acreditación por parte de la Administración solo requiere su mención (y la de su origen o fuente).” Véase CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 17.

extraordinariamente rígida a la hora de aplicar la presunción de veracidad de los datos declarados establecida en el primer párrafo del artículo 108.4 de la LGT, considerando muchas veces insuficiente la prueba aportada por los contribuyentes y obligándoles a un esfuerzo probatorio a veces excesivo, cuando para tener por cierto el dato erróneo le bastó con la declaración¹¹¹⁷, y ello pese a que, como ha dicho la Audiencia Nacional, el artículo 108.4 de la LGT no impone ninguna limitación en su interpretación¹¹¹⁸.

Ahora bien, el Tribunal Supremo también ha declarado que, aún en los casos en que se hayan abierto al contribuyente actuaciones de comprobación, éste no puede pretender “que a través de una actuación inquisitiva de comprobación incremente la deducción que declara y propone el propio sujeto pasivo”, esto es, la subsanación del error del contribuyente por la Administración en dichas actuaciones, sino que quien pretendía la deducción de una determinada deuda en la liquidación tributaria del impuesto sobre sucesiones, que incluyó por menor cuantía de la real, debe acreditar su existencia y cuantía.¹¹¹⁹

Centrándonos ahora en el segundo párrafo del artículo 108.4 de la LGT, nos encontramos con otra presunción, que también cabe calificar de verdad interina, relativa a los datos del contribuyente incluidos en las declaraciones informativas de terceros o suministrados a la AEAT mediante requerimientos efectuados a terceros. Dice esta norma que “(l)os datos incluidos en

¹¹¹⁷ Lo que resulta ciertamente llamativo y contrasta con la solidez de la prueba que se exige para desvirtuar la presunción de certeza, no bastando pruebas inconcretas o informes periciales que señalen meras posibilidades o hipótesis, como ocurrió en TSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sevilla), Sec. 4, Sentencia de 31 de marzo de 2014, Rec. 18/2012, Roj: STSJ AND 7839/2014 - ECLI: ES:TSJAND:2014:7839, FJ 1.

¹¹¹⁸ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 6, Sentencia de 13 de abril de 2016, Rec. 150/2014, Roj: SAN 1359/2016 - ECLI: ES:AN:2016:1359, FJ 2.

¹¹¹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 4 de febrero de 2016, Rec. 3906/2014, Roj: STS 342/2016 - ECLI: ES:TS:2016:342, FJ 2.

declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.”¹¹²⁰

Para el análisis de esta norma, partimos de la idea, ya expresada por CAYÓN GALIARDO, de que la validez y eficacia de la invocación a los hechos, datos o información obrantes en poder de la Administración no puede ser examinada a la luz de la presunción de legalidad del acto dictado sobre la base de esos datos o información, sino que debe trasladarse al plano de la veracidad de los hechos que constituyen el presupuesto fáctico del acto administrativo que se haya dictado. Y, ciertamente, como apunta el autor, esto debe ser así ya que la interdicción de la arbitrariedad y la prohibición de las vías de hecho, deben impedir que se dicten actos administrativos sin que existan y se acrediten motivadamente los hechos que legitiman el ejercicio de cualquier potestad¹¹²¹.

Para nosotros, esta concepción no puede perderse de vista, porque en la práctica la Administración tributaria, cuando esos datos suministrados por terceros revelan una potencial carga impositiva superior a la declarada, suele emplearlos en la regularización sin comprobación alguna en la fuente, a menos que el obligado tributario se muestre diligente en el procedimiento de comprobación y haga uso debido de las facultades de oposición que le permite

¹¹²⁰ Se trata de una norma introducida como reacción a una línea jurisprudencial que venía a negar el valor probatorio, por sí solos, de los datos en poder de la Administración. Véase, por ejemplo, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 6 de junio de 1998, Rec. 3520/1992, Roj: STS 3707/1998 - ECLI: ES:TS:1998:3707, FJ 3.

¹¹²¹ CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 16.

el artículo 108.4 párrafo segundo de la LGT. La presunción de certeza es débil, se ha dicho, porque se destruye muy fácilmente¹¹²², pero no es inocua, porque impone al obligado tributario la carga si no de demostrar la inexactitud o falsedad de esos datos, sí de oponerse a ellos alegando lo anterior.

En este sentido, el TSJ de Andalucía, en una Sentencia de 26 de noviembre de 2010, de modo contundente recordó el valor probatorio de los datos suministrados por terceros, al no haberse opuesto a los mismos en el procedimiento de comprobación el obligado tributario, conforme establece el párrafo segundo del artículo 108.4 de la LGT:

“Compartimos plenamente el razonamiento del TEARA, y muy especialmente el criterio del Sr. Abogado del Estado, y es que los datos que la Administración tiene en su poder referidos al actor, han sido suministrados por terceros con los que ha mantenido relaciones económicas, terceras personas que, consecuentemente, han satisfecho rendimientos al obligado tributario, de manera que *la Administración tiene en su poder una auténtica prueba, en la medida en que se trata de declaraciones de terceros*. El precepto autoriza a la Administración a que practique la liquidación relativa a un determinado hecho imponible con esa prueba, si bien le impone el *deber de poner de manifiesto al interesado la imputación de rendimientos* que figura a su nombre para que pueda alegar la inexactitud o falsedad, y *si así lo hace recae sobre la Administración la carga de desplegar la actividad probatoria plena*. Mas si el interesado guarda silencio o no comparece en el trámite de alegaciones del procedimiento de comprobación, significa que no contradice la información de la que dispone la Administración. De manera que *al contradecir esa información después del procedimiento de comprobación,*

¹¹²² CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 18.

es decir, en sede económico-administrativa o en vía judicial, como ahora acontece, *ha de destruir la presunción iuris tantum de certeza* que consagra el precepto, y la prueba ha de ser contundente, convincente, poderosa, habida cuenta que la Administración carece ya de facultades para realizar una mayor comprobación, al desarrollarse estas en el procedimiento de comprobación e investigación y por los órganos competentes para tramitarlos y resolverlos, (...) Y dicho esto, la documental que aportó ante el TEARA era insuficiente; también lo es la que aporta en esta sede; entendemos que se requería más, a modo de ejemplo, la declaración del legal representante de la entidad "(...), S.L" y las derivadas de esta declaración para que quedara garantizado el principio de contradicción, dando a la Administración la oportunidad de que pudiera contrastar los datos siguiendo el procedimiento al que se remite el artículo 108. Por tanto, siendo insuficiente el principio de prueba presentado que de ninguna manera pone en entredicho la practicada por la Administración, el recurso ha de ser desestimado.”[Las cursivas son nuestras]¹¹²³

En resumen, la presunción de certeza de estos datos suministrados por terceros que establece el artículo 108.4 de la LGT, impone al obligado tributario, en el caso de que vayan a ser empleados en su regularización, la carga de alegar su inexactitud o falsedad –en los términos que veremos seguidamente- en el procedimiento de comprobación iniciado por Gestión o Inspección, desde el momento en que le sean puestos de manifiesto. Si lo hace, será la Administración quien deba probar su exactitud y veracidad. Si no lo hace, la presunción de veracidad desplegará efectos y deberá ser el obligado tributario

¹¹²³ TSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sevilla, Sec. 2, Sentencia de 26 de noviembre de 2010, Rec. 355/2009, Roj: STSJ AND 12847/2010 - ECLI: ES:TSJAND:2010:12847, FJ 2.

quien despliegue prueba suficiente contra los mismos en el procedimiento de revisión o en el recurso contencioso-administrativo.

Del tenor literal de la norma, parece que la posibilidad que se ofrece al contribuyente de alegar inexactitud o falsedad de la información en poder de la Administración tributaria no es una posibilidad aplicable en cualquier momento, sino solo en los procedimientos encaminados a la “regularización de su situación tributaria” (verificación de datos, comprobación limitada o actuaciones inspectoras)¹¹²⁴. Sin embargo, pensamos que, cuando el contribuyente es consciente de la falsedad o inexactitud de los datos facilitados por terceros (por ejemplo, a través de la consulta de los “datos fiscales”, que la Administración pone a su disposición en la campaña de IRPF), debe adoptar una actitud proactiva en el ámbito de la prueba, pues si los datos correctos difieren sustancialmente de los datos en poder de la Administración, al no ajustarse a los mismos en la declaración, la comprobación por los órganos de Gestión o de Inspección es prácticamente segura. En casos similares, en los que profesionalmente hemos intervenido, hemos aconsejado a los contribuyentes preconstituir la prueba aportando por la Sede Electrónica de la AEAT, mediante la opción “Aportar documentación complementaria”, que se ha implementado prácticamente en todas las declaraciones, un escrito vinculado al número de referencia/expediente de la declaración previamente presentada, explicando la discrepancia y aportando la prueba que contradiga los datos en poder de la AEAT.

En cuanto a los efectos de la alegación de inexactitud o falsedad de los datos en poder de la Administración, una vez iniciadas actuaciones de

¹¹²⁴ Así lo afirma CAYÓN GALIARDO, para quién “si bien la norma se ha incluido en un artículo cuyos efectos se extienden a todas funciones administrativas -sancionadora y revisora también- por su dicción literal de puede limitar su ámbito de aplicación.” “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 18.

comprobación en las cuales se van a utilizar esos datos, entendemos que, como acertadamente interpreta la sentencia del TSJ andaluz que acabamos de citar, una vez ejercitada esta facultad por el obligado tributario, es la Administración la que tiene la carga de desplegar la actividad probatoria plena. La Administración, pues, viene obligada desde ese momento a instar al aportante de los datos que los ratifique y aporte prueba de los mismos. En este momento procedimental, pueden ocurrir dos cosas: a) que el tercero los ratifique y aporte esa prueba, o b) que el tercero, por la razón que sea (incluida la negativa a contestar), no los ratifique, ni aporte prueba de los datos aportados. En el primer caso, en nuestra opinión, deberá darse valor de la prueba que corresponda a lo aportado (testifical, documental, etc.)¹¹²⁵, teniendo en cuenta que el obligado tributario puede pedir que se aporten los originales de los documentos o copia electrónica que garantice su autenticidad, integridad y conservación¹¹²⁶. En el caso en que no se aporte la documentación requerida al tercero, o éste no ratifique los datos, nada dice la Ley. Entendemos que los datos obrantes en poder de la Administración deben quedar despojados de su presunción de certeza, aunque, como ha apuntado CAYÓN GALIARDO, no pueda privarse de todo valor probatorio a la información obtenida¹¹²⁷, en función, a nuestro juicio, de la fiabilidad de la fuente de los mismos (pruebas indiciarias, datos suministrados por organismos públicos...). Incluso en este caso puede no ser aconsejable una actitud probatoria pasiva del obligado tributario.¹¹²⁸

Por lo que se refiere a los requisitos formales y materiales de la impugnación de los datos aportados por terceros, la Ley no dice nada, más allá

¹¹²⁵ Véase, en este sentido, MANTERO SÁENZ, A. “Comentario a los arts. 97 a 116 LGT”, *op. cit.* p. 558; CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 18.

¹¹²⁶ Véase Artículo 96.5 de la LGT. Normalmente, en nuestra práctica profesional, hemos solicitado que se aporten facturas originales o copias auténticas de éstas y medios de pago/cobro de las mismas.

¹¹²⁷ CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 18.

¹¹²⁸ Véase epígrafe 4.3.4 de este trabajo.

de que debe contener la alegación de inexactitud o falsedad. Se ha dicho que la alegación del contribuyente no puede hacerse en el vacío, sin un mínimo aporte de indicios o atisbo de veracidad en su rechazo¹¹²⁹. Nosotros no compartimos totalmente esta afirmación. Pensamos que no siempre cabe exigirle una argumentación fundada en indicios de prueba, no ya en aras del principio general que proclama que *donde la ley no distingue, el intérprete no debe distinguir* (ni restringir), sino porque, en todo caso, habrá que actuar caso por caso, pues no es lo mismo combatir un hecho real pero simplemente erróneo, o una imputación concreta y determinada, en cuyo caso los datos correctos pueden y deben justificarse por el obligado tributario, que impugnar un dato imputado absolutamente inexistente o inconcreto, que abocaría a una inadmisibile prueba de hechos negativos¹¹³⁰.

El RGGIAT, por su parte, sí establece un requisito temporal en relación con el momento procedimental de la impugnación de los datos suministrados o aportados por terceros. Dice el artículo 92.2 del RGGIAT que “deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia”. El problema es que la Administración, en los procedimientos de comprobación competencia de los órganos de gestión tributaria (verificación de datos y comprobación limitada), no siempre pone de manifiesto “dichos datos” mediante diligencia o comunicación, ni siquiera lo hace en el requerimiento por el que se inician estos procedimientos.¹¹³¹ Normalmente,

¹¹²⁹ CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba...”, *op. cit.*, p. 19.

¹¹³⁰ En cualquier caso, véase igualmente cuanto expusimos en el epígrafe 4.3.4 de este trabajo, pues la jurisprudencia también ha entendido, en casos de concurrencia de hechos negativos no indefinidos, que se puede exigir a la parte afectada por los mismos un mínimo comportamiento procesal positivo, proponiendo algún tipo de prueba en contrario.

¹¹³¹ Gestión suele utilizar una justificación estandarizada de la iniciación del procedimiento del tipo: “En relación con las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al ejercicio 20XX, periodos 1T, 2T, 3T, 4T, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos

tras la contestación del requerimiento, una vez examinada por la Administración la información aportada, el obligado tributario tendrá conocimiento de esas imputaciones efectuadas por terceros con la notificación de la propuesta de liquidación o en un segundo requerimiento de información complementaria.

En este orden de cosas, se había interpretado con buen juicio, incluso por algún TEAR, que el artículo 92.2 del RGGIAT contemplaba este trámite de puesta de manifiesto de los datos como necesariamente separado e independiente de cualquier otro que se llevase a cabo en el procedimiento.¹¹³² También se había dicho y sostenido por algún TEAR, no sin razón en nuestra opinión, que la Administración Tributaria debería acreditar los hechos, antes de ponerlos en conocimiento del interesado, para que éste pueda oponerse, y no dar al interesado conocimiento de los datos sin haber requerido previamente a los terceros documentación alguna. Pero frente a esta atinada interpretación, se dictó en un recurso de alzada para unificación de criterio la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2012, que fijó como criterio que la aplicación de la regla prevista en los artículos 108.4 de la LGT y 92.2 del RGGIAT, no exige la previa acreditación documental de las imputaciones de terceros, exigiéndose la misma únicamente en los casos en que el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos obrantes en poder de la Administración tributaria, los

previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita...”

¹¹³² Por ejemplo, el TEAR de Andalucía, en la resolución de 02 de junio de 2017, RG 41/08695/2015, había dicho lo siguiente: “aunque en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, la Administración (órgano revisor) contrastó los datos declarados -en el modelo 347- por el citado pagador y utilizado en la regularización de la situación tributaria del aquí interesado, como consecuencia de haber éste opuesto en el trámite de alegaciones ulterior a la propuesta y en el recurso de reposición a la liquidación practicada la falta de realidad de los mismos, el resultado de tal contraste, esto es, debieron haber sido puestos (sic.) de manifiesto al interesado, mediante comunicación o diligencia, y durante un plazo de 15 días, para que éste, a la vista de los mismos, hubiese tenido oportunidad de alegar en dicho plazo cuanto considerase más conveniente en defensa de su derecho, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 92.2 del RGA T. No se ha hecho así, provocando tal modo de proceder indefensión al interesado, motivo por el que procede anular la liquidación...” FJ 4.

cuales, a efectos de lo dispuesto en el artículo 92.2 del RGGIAT, podrán serle puestos de manifiesto en la propuesta de liquidación provisional, que se realice en el procedimiento de aplicación de los tributos.¹¹³³

En cualquier caso, la notificación del acto en el que se le pongan de manifiesto los datos imputados (sea éste comunicación, requerimiento, diligencia o propuesta de liquidación), constituirá el momento en que deberá empezar a contarse el plazo para alegar la inexactitud o falsedad de los datos imputados, que, curiosamente, es mayor que el plazo previsto para alegaciones contra la propuesta, establecido en 10 días por los artículos 155.3 y 164.4 del RGGIAT, por lo que, si se aprovecha este trámite para la comunicación de los datos del tercero, el plazo para la impugnación de esos datos quedará *de facto* muchas veces reducido a este último plazo.¹¹³⁴

¹¹³³ TEAC, Unificación de criterio, Resolución de 18 de diciembre de 2012, RG 00/01634/2011. Un TEAR, que no se identifica en el texto de esta resolución publicado en DYCTEA, no sin razón a nuestro juicio, había considerado improcedente un aumento de base establecido por el órgano gestor con el único dato indicativo de la información existente en la Base de Datos de la Administración, sin prueba documental alguna en el expediente que avalase esta corrección de la base imponible. Ello, a juicio del TEAR, hacía innecesario valorar el incumplimiento por parte del obligado tributario del plazo de 15 días establecido en el artículo 92 del RGGIAT para alegar inexactitud o falsedad de los datos imputados, pues ello sólo sería necesario en el caso de que la Administración hubiera acreditado en el expediente las imputaciones de terceros. La razón era que aceptar los hechos y las consecuencias tributarias que la Administración mantenía sobre la única base de la información interna que decía poseer equivaldría a situar al contribuyente en una posición de indefensión difícilmente remediable. Esta interpretación del artículo 108.4 de la LGT, que nos parece cargada de sentido común y profundamente respetuosa con el artículo 105.1 de la LGT, fue combatida por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que origina este fallo del TEAC.

¹¹³⁴ Aunque no *de iure*. El TEAC, en la resolución de 18 de diciembre de 2012 citada, entiende que la comunicación a que se refiere de forma expresa el artículo 92.2 del RGGIAT y de forma implícita el artículo 108.4 de la LGT es compatible con la comunicación de la propuesta de liquidación y el trámite de alegaciones, luego teóricamente nada impide que, con posterioridad a evacuar el trámite de alegaciones, se exprese la disconformidad con los datos. Incluso podría pedirse la ampliación del plazo para evacuar el trámite de alegaciones (art. 32 de la LPAC y art. 91 RGGIAT), con lo que ambos plazos coincidirían.

Para finalizar el comentario de esta norma, señalaremos que el TEAC en la citada Resolución de 2 de diciembre de 2015¹¹³⁵, dictada en unificación de criterio, ha establecido criterio interpretando que en el caso de información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua no resulta aplicable la previsión contenida en el apartado 4 del artículo 108, por lo que no procede exigir a la Administración tributaria española que requiera de las autoridades tributarias de los otros Estados la ratificación de la información que previamente han remitido, pues no se trata de datos incluidos en declaraciones tributarias de otro obligado tributario o de contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT. Por tanto, si el obligado tributario al que se refiere la información suministrada alega su falsedad o inexactitud, regirán las normas generales sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el CC, la LEC y la LGT, y, entre otros, los principios de valoración conjunta de la prueba practicada y facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba.

Nos resta examinar el apartado 5 del artículo 108 de la LGT. Este apartado, fue añadido Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. Establece la norma que en las obligaciones tributarias con periodo de liquidación inferior al año se puede distribuir linealmente la cuota anual entre los periodos de liquidación, siempre que concurren dos circunstancias: a) el obligado tributario, requerido expresamente, no justifica un reparto temporal distinto y b) la información en poder de la Administración no permite atribuir las cuotas a periodos concretos.

La justificación de la introducción de esta norma en la LGT se encuentra en la doctrina del TEAC, que impide dictar liquidaciones anuales de IVA, cuya normativa, efectivamente, establece períodos de liquidación mensual o

¹¹³⁵ TEAC, Unificación de criterio. Resolución de 2 de diciembre de 2015, RG 00/01789/2015.

trimestral, fijando, asimismo, las normas que determinan en qué periodo deben incluirse las distintas cuotas repercutidas y soportadas. Ocurría a veces que la Administración con la información obrante en su poder, no podía atribuir las cuotas no declaradas a períodos de liquidación concretos, por lo que había optado por un período de liquidación anual.¹¹³⁶

Efectivamente, la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010¹¹³⁷ ratificó que “la Administración tributaria sólo puede practicar liquidaciones que atiendan a un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual; sin que resulte admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere, como período de liquidación, el año natural”. Este criterio fue confirmado por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, en cuanto a la necesidad de practicar liquidación trimestral o mensual, aunque, calificó la liquidación anual de error material, admitiendo la posibilidad de practicar nueva liquidación en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración¹¹³⁸.

La norma se sitúa entre las presunciones *iuris tantum* que establece el artículo 108 de la LGT, por lo que cabe entender que admite prueba en contrario, aunque realmente tampoco responde al esquema típico de las presunciones jurídicas, tratándose a nuestro juicio más bien de una norma de imputación temporal en base a un criterio de reparto, que, como se ha apuntado, va a tener incidencia en orden al cálculo y consecuente exigibilidad de los intereses de demora, pues para su cálculo habrá de tenerse como fecha de inicio la de las liquidaciones que se practiquen¹¹³⁹.

¹¹³⁶ Véase Memoria del Análisis del Impacto Normativo del proyecto de ley, punto 12.

¹¹³⁷ TEAC, Resolución de 29 de junio de 2010, RG 00/00229/2009.

¹¹³⁸ TEAC, Sala de Unificación de Doctrina, Resolución de 24 de noviembre de 2010, RG 00/04138/2010.

¹¹³⁹ FERRÁNDIZ ATIENZA, L., en AA VV, “Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de...”, *op. cit.*, pp. 210-211.

Capítulo 6

6 Los deberes de información de la Administración tributaria y la prueba

Del catálogo de derechos del obligado tributario, que glosábamos en el Capítulo II de este trabajo, nos va a interesar ahora el recogido en la letra a) del apartado 1 del artículo 34 de la LGT: el Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Este derecho tiene su contrapartida en el número 1 del artículo 85 de la LGT, con el establecimiento del correspondiente deber de la Administración de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. Seguidamente, el ordinal 2 de este precepto procede a enumerar una serie de actuaciones tributarias destinada a instrumentar este deber de asistencia¹¹⁴⁰, entre las que vamos a aislar, como procedimiento a tratar en este apartado por ser generador de problemas en torno a la prueba en sí mismo y, sobre todo, dentro de los procedimientos de gestión tributaria, aunque el mismo no sea un procedimiento de gestión tributaria, el procedimiento para las consultas escritas.

6.1 Las consultas tributarias: cuestiones procedimentales

La consulta tributaria es, como hemos visto, un derecho de los obligados tributarios y una importante facultad de los mismos, que una vez ejercitada, impone a la Administración el deber de contestar por escrito y, por tanto, de

¹¹⁴⁰ “a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia. b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria. c) Contestaciones a consultas escritas. d) Actuaciones previas de valoración. e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.”

conocer el criterio de la misma sobre la cuestión que suscite dudas al consultante.¹¹⁴¹ La contestación a la consulta, pues, es una manifestación formal de un criterio administrativo interpretativo a los efectos de aplicación de la norma, efectuada por el órgano competente, y dirigida a producir efectos frente al consultante y frente a terceros.¹¹⁴²

La consulta, cuya regulación siempre ha tenido unos perfiles propios en Derecho tributario¹¹⁴³, constituye también un procedimiento, que cabe calificar de procedimiento atípico no liquidatorio¹¹⁴⁴, pero que produce determinados efectos jurídicos, de manera que no toda solicitud de información es una consulta, ni puede producir sus efectos. La regulación de este procedimiento se encuentra contenida en los arts. 88 y 89 de la LGT y en los arts. 65 a 68 del RGGIAT.

A la vista de su regulación en la LGT, podemos definir a la consulta tributaria, siguiendo a VILLAVERDE GÓMEZ, como “el derecho del cualquier obligado tributario a solicitar por escrito a la Administración tributaria competente que ésta le informe, también por escrito, acerca de cuál es la interpretación administrativa de las normas tributarias aplicables a un caso concreto que le

¹¹⁴¹ En palabras de GARCIA CALVENTE, Y.: “Las consultas tributarias son otro medio a través del cual la Administración Tributaria cumple su deber de informar y asistir a los obligados tributarios.” Véase “La aplicación de los tributos: principios y normas comunes”, en AA VV, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, MERINO JARA, I. (Dir.), Tecnos, Madrid, 2014, p. 415.

¹¹⁴² Así la encontramos definida en VEGA BORREGO, F.A., “Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 440, CEF, noviembre 2019, p. 129.

¹¹⁴³ PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 207. Desde su regulación inicial en la LGT de 1963, fue objeto de atención en las reformas de 1985 y de 1995, y por supuesto también en la LGT de 2003.

¹¹⁴⁴ Así lo clasifican ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos...”, *op. cit.*, p. 391 y 434.

afecta, quedando la Administración actuante vinculada respecto de la contestación facilitada”¹¹⁴⁵

No pretendemos exponer sistemáticamente este procedimiento, ni mucho menos profundizar en su naturaleza jurídica.¹¹⁴⁶ Esto último, sobre todo, excedería el ámbito de este trabajo, pero sí vemos necesario hacer un rápido resumen de las características principales del procedimiento, para ir centrando los problemas en torno a la prueba, que hemos detectado y expondremos tras el mismo.

6.1.1 Configuración legal y reglamentaria del procedimiento

El procedimiento se regula en el artículo 88 de la LGT bajo la denominación “Consultas tributarias escritas”, presentando unas notas características. Se trata de un derecho de todo “obligado” –entiéndase, tributario- en general, también de los obligados al cumplimiento de obligaciones formales y de todos aquellos sujetos a los que el artículo 35 LGT atribuye el carácter de obligado tributario.¹¹⁴⁷ También se extiende este derecho a determinados entes

¹¹⁴⁵ VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., “Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas”, *Dereito. Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 22, noviembre, 2013, p. 687.

¹¹⁴⁶ Un excelente resumen sobre las posturas de la doctrina en cuanto a la naturaleza jurídica de la contestación, su carácter de actividad interpretativa o aplicativa del Derecho, o de interpretación jurídica que decide el fondo del asunto puede verse en VILLAVERDE GÓMEZ, “Un supuesto de interpretación ...”, *op. cit.*, pp. 689 y ss. Asimismo, y aun cuando se refiere al régimen jurídico de las consultas anterior posterior a la reforma de 1995, pero anterior a la vigente LGT, un interesante estudio sobre la naturaleza del derecho de consulta y la delimitación del mismo frente a otras figuras aparentemente afines (derecho de petición, órdenes interpretativas y circulares), cuyos postulados en esencia conservan actualmente plena validez, puede leerse en ADAME MARTÍNEZ, F.D., *La consulta tributaria*, Dodeca-Comares, Granada, 2000.

¹¹⁴⁷ Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, tanto de pago como formales, a tenor de lo establecido en el artículo 35.1 LGT. El número 2 de este precepto recoge un listado no exhaustivo de posibles obligados tributarios citando a los contribuyentes, sustitutos del

colectivos, tales como colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados (artículo 88.3 de la LGT). La consulta se configura claramente como un derecho de estos sujetos¹¹⁴⁸, que pueden ejercitar con total libertad.

En cuanto al objeto de la consulta, puede preguntarse a la Administración sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que, en cada caso, les corresponda a los obligados tributarios. El artículo 66.1 del RGGIAT, al reglamentar los requisitos que debe contener el escrito por el que se formule la consulta establece en su apartado b) que debe contener manifestación expresa de si, en el momento de presentar el escrito, se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades colectivas antes citadas, a las que se refiere el artículo 88.3 de la LGT. Es posible, por tanto, consultar lo que no es objeto de ningún procedimiento aún, es decir, incluso puede consultar quien todavía no es obligado tributario, pues no ha realizado el presupuesto de hecho de la obligación tributaria sobre la que se consulta, pero podría potencialmente

contribuyente, obligados a realizar pagos fraccionados, retenedores, obligados a practicar ingresos a cuenta, obligados a repercutir, obligados a soportar la repercusión, obligados a soportar la retención, obligados a soportar los ingresos a cuenta, sucesores, beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias. También son obligados tributarios, según los números 3, 4, 5 y 6 del precepto: aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales; las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición los responsables; y aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

¹¹⁴⁸ VILLAVARDE GÓMEZ, "Un supuesto de interpretación ...", *op. cit.*, p. 688.

serlo. Cabe, en definitiva, consultar sobre cualquier cuestión que pueda surgir en la aplicación del Derecho tributario, ya sea de índole sustantiva, formal, procedimental e incluso de hecho.¹¹⁴⁹ Lo único que parece estar excluido del objeto de la consulta son las valoraciones de elementos determinantes de la deuda tributaria, ya que la propia Ley establece otros procedimientos específicos dentro del deber de información y asistencia.¹¹⁵⁰

El núm. 2 del artículo 88 de la LGT impone, para iniciar el procedimiento, dos requisitos, uno temporal y otro formal: un plazo y la forma escrita. En cuanto al requisito temporal, la norma establece que la consulta tributaria escrita se formulará antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, para la presentación de declaraciones o autoliquidaciones, o para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. De ello dependerán sus efectos vinculantes, pero a esto nos referiremos más adelante.

Por lo que hace al requisito formal, dice la norma que la consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente, mandato que ha sido cumplido por el artículo 66 del RGGIAT. La forma escrita es imperativa. En la

¹¹⁴⁹ En este sentido, ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, agosto-septiembre 2017, núms. 413-414, Centro de Estudios Financieros, p. 8. Como señala la autora, la tradicional limitación de las consultas a cuestiones jurídicas carece de sentido, y así lo ha puesto de manifiesto también BARQUERO ESTEBAN, ya que todos los aspectos de hecho “implican por regla general valoraciones jurídicas o, dicho de otra forma, son inseparables de las cuestiones de derecho”. Véase BARQUERO ESTEBAN, J. M., *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 177.

¹¹⁵⁰ Véase en estos términos ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación entre las consultas ...”, *op. cit.*, pp. 8 y 9. Ciertamente el artículo 90 LGT regula un procedimiento para la obtención de información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles del valor a efectos fiscales de los mismos. Por su parte el artículo 91 LGT establece un procedimiento mediante el que los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

línea del Derecho comparado, tanto el actual artículo 88.2 LGT como su precedente inmediato, el artículo 107 de la LGT de 1963, establecen que las consultas deben formularse necesariamente por escrito; la posibilidad de consultas tributarias orales no está prevista por la Ley. Ciertamente puede consultarse de forma verbal, y la Administración está obligada a asistir e informar a los ciudadanos cuando de esta forma lo demanden, pero la contestación oral no puede tener los efectos jurídicos de la consulta escrita.¹¹⁵¹

Ese escrito, por el que se va a iniciar el procedimiento, no puede confeccionarse de cualquier manera; debe contener los requisitos y menciones que, como decíamos, se establecen el artículo 66.1 del RGGIAT, requisitos que se configuran como mínimos por la norma reglamentaria, y que son:

a) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario consultante y, en su caso, de su representante. Si se actúa por medio de representante deberá aportarse, además, la documentación acreditativa de la representación.¹¹⁵²

¹¹⁵¹ Cfr. ADAME MARTÍNEZ, *La consulta tributaria...*, op. cit., p. 221

¹¹⁵² El artículo 46 LGT regula la forma de otorgar y acreditar la representación voluntaria en los procedimientos tributarios. Es un derecho del obligado tributario con capacidad de obrar actuar por medio de representante -que podrá ser un asesor fiscal, dice el número 1 del precepto, aunque con la normativa vigente puede ser cualquier persona física con capacidad de obrar, e incluso jurídica- con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas. El número 2 del art, 46 LGT nombra los procedimientos donde deberá acreditarse la representación por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo, siendo válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos y presumiéndose concedida la representación para los actos de mero trámite. El procedimiento para efectuar consultas se encuentra regulado dentro del Título III de la Ley, al que se refiere expresamente este apartado, por lo que rigen sus normas. En cualquier caso, la falta de acreditación de la representación es un defecto subsanable conforme al núm. 7 del artículo citado. La representación de personas o entidades no residentes se regula en el siguiente artículo 47 LGT.

b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la LGT.

c) El objeto de la consulta. Entendemos que el mismo debe quedar suficientemente concretado, con una exposición fáctica e incluso jurídica de las dudas que suscita, ya que como se encarga de precisar el apartado d) del precepto reglamentario, en relación con la cuestión planteada, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y las circunstancias del caso.

d) Por último, el lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de la voluntad del consultante expresada por cualquier medio válido en derecho.¹¹⁵³

No cabe duda de que los anteriores requisitos son lógicos y normales. Incluyen, en parte, los exigidos para toda solicitud de iniciación de un procedimiento por el artículo 66 de la LPAC. No obstante, nos parece criticable que se aparte y relegue al número 3 del precepto reglamentario algo tan vital en

¹¹⁵³ El número 2. del precepto reglamentario determina, por otra parte, los requisitos del escrito en el caso de que la consulta verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza: el consultante deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la contestación de la consulta. Asimismo, el escrito de consulta deberá contener, además de los datos incluidos en el apartado 1 del artículo 66 RGGIAT, los siguientes datos: a) Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, el consultante. b) Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público. c) Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de consulta. d) Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la contestación a la consulta. e) Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

todo escrito dirigido a la Administración como la obligación de incluir un domicilio a efectos de notificaciones¹¹⁵⁴, que incluso se configura, incomprensiblemente para nosotros, como mera posibilidad.¹¹⁵⁵ La notificación de la consulta al obligado tributario se nos antoja imprescindible, para que el mismo pueda obrar amparado en ella, para que la consulta pueda desplegar sus efectos vinculantes debidamente, y ello incluso al margen de que la contestación se considere o no verdadero acto administrativo, ya que la naturaleza jurídica de la contestación a una consulta tributaria es todavía un tema sujeto a debate.¹¹⁵⁶ Esa notificación necesita que en el escrito inicial de este procedimiento se designe un domicilio a tales efectos.

No exige la actual regulación legal que en las consultas se acompañe documentación alguna, que pueda servir para la formación del juicio de la Administración, como si hacía, a nuestro juicio con mejor criterio, el artículo 107.1 de la LGT de 1963. Ante el silencio de la Ley, el RGGIAT en su artículo 66.3 establece la posibilidad de acompañar con “la solicitud” –el escrito inicial del procedimiento, o sea, de consulta- los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria. Para la fase de instrucción, también el artículo 67 del reglamento establece la posibilidad por parte de la Administración de requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación. El propio texto de muchas contestaciones a consultas pone de

¹¹⁵⁴ Salvo que se trate de un sujeto obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

¹¹⁵⁵ “3. En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones (...)”, en clara contradicción con lo dispuesto en la letra b) del artículo 66 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, que establece los requisitos que debe reunir toda solicitud de iniciación de un procedimiento administrativo, y el procedimiento para resolver consultas lo es, ordenando que debe incluirse “b) Identificación del medio electrónico, o en su defecto, lugar físico en que desea que se practique la notificación. Adicionalmente, los interesados podrán aportar su dirección de correo electrónico y/o dispositivo electrónico con el fin de que las Administraciones Públicas les avisen del envío o puesta a disposición de la notificación.”

¹¹⁵⁶ Véase VILLAVERDE GOMEZ, “Un supuesto de interpretación ...” *op. cit.*, p. 704 y ss.

manifiesto que tal documentación o no se ha aportado, o no se ha instruido el procedimiento, requiriendo la documentación, antecedentes y datos oportunos, pues se contesta en base a hipótesis y en términos generales. Esto constituye un problema para la seguridad jurídica tanto del consultante como de terceros, ya que las consultas podrían perder su efecto vinculante o verlo comprometido, como tendremos ocasión de ver más adelante.

En cuanto a la competencia para contestar las consultas, el artículo 88.5 de la LGT establece que corresponderá “a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”, concretando el artículo 65 del RGGIAT que, en el ámbito de competencias del Estado, la competencia corresponderá a la Dirección General de Tributos (DGT) del actual Ministerio de Hacienda y Función Pública. No obstante, la competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario (artículo 88.8 de la LGT).

Si la consulta versara sobre una disposición autonómica (ya sea en relación con sus tributos propios o un tributo estatal cedido), “parece que la competencia corresponderá al órgano de la comunidad autónoma encargado de su propuesta o interpretación, tal y como se desprende también del artículo 55.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.”¹¹⁵⁷

¹¹⁵⁷ ROVIRA FERRER, I.: “La compleja relación entre las consultas ...”, *op. cit.*, p. 9

En el ámbito local, serán los órganos de gestión en sentido amplio (artículo 13 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).¹¹⁵⁸

6.1.2 Efectos de la contestación

Como ha puesto de manifiesto MANTERO SÁENZ, los arts. 88 y 89 de la LGT vigente vinieron a poner final feliz a la accidentada vida del artículo 107 de la LGT de 1963, terminando con la dicotomía de efectos de las contestaciones a las consultas: vinculantes y no vinculantes.¹¹⁵⁹ La actual regulación distingue

¹¹⁵⁸ Al respecto, apunta ROVIRA FERRER que “No obstante, parece lógico que las cuestiones estrictamente procedimentales que se encuentren reguladas por una norma del Estado quedarán fuera de dicha atribución, por lo que, en la práctica, realmente, las consultas planteadas sobre tales tributos son resueltas por la DGT (concretamente, a través de la Subdirección General de Tributos Locales)” *Ibidem*, p. 10.

¹¹⁵⁹ MANTERO SÁENZ, A. “Comentario a los arts. 88 y 89 LGT” en *op. cit.*, p. 435. En un preciso y apretado resumen de las sucesivas reformas del precepto, dice el autor que “El vaivén que han sufrido las consultas es inmenso: en la LGT de 1963, la contestación no es vinculante; según el Decreto-ley 13/1975, de 17 de noviembre, todas las contestaciones eran vinculantes; desde la Ley 10/1985, de 26 de abril, la regla general era la no vinculación (salvo que por Ley se disponga lo contrario o se trate de consultas para inversión de capital extranjero), aparte casos concretos (inversión de capital extranjero, según el Decreto-ley de 27 de julio de 1959 y Decreto de desarrollo 3274/1971, de 23 de diciembre), como cuando la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido. En la redacción de la Ley 25/1995 se estableció la contestación vinculante en los siguientes casos: inversión en activos empresariales por extranjeros, incentivos fiscales a la inversión con carácter temporal, operaciones intracomunitarias, convenios para evitar la doble imposición y cuando las leyes españolas o los reglamentos comunitarios así lo prevean. Los casos particulares añadidos lo fueron por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, sobre operaciones de reorganización empresarial, Ley 55/1999, en materia de I+D, por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, sobre entidades de tenencia de valores extranjeros (confirmada en la ley 6/2000, de 13 de diciembre), la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (en materia de I+D) y la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre la llamada Ley del Mecenazgo, algunos de los cuales se incorporaron al artículo 107. (...) Y llegamos al artículo 8º de la Ley 1/1998, que se refiere a la obligación (sic.) de la Administración de contestar por escrito, pero tendría carácter vinculante sólo en los casos del artículo 107, que eran los de la redacción por la Ley 25/1995 y sólo en estos casos el plazo previsto para la contestación sería de seis meses.” Puede verse también estudio de la evolución normativa hasta la reforma de 1995 en ADAME MARTÍNEZ, “La consulta tributaria...”, *op. cit.*, pp. 97 y ss.

entre las verdaderas consultas, que llevan el calificativo de “escritas”, que se regulan en los artículos 88 y 89 de la Ley y que, como veremos seguidamente, siempre tendrán el carácter de vinculantes, y la mera información ofrecida por la Administración, que se incardina dentro de los deberes de información y asistencia al contribuyente a los que se refieren los artículos 85 a 87 de la misma.¹¹⁶⁰

El artículo 89 de la LGT se ocupa de regular los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas estableciendo lo que sigue:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista

¹¹⁶⁰ La doctrina venía criticando el grado de incertidumbre que suponía la no vinculación de la Administración a sus propias respuestas a consultas. De hecho, incluso después de la ampliación de los supuestos de vinculación por la Ley 25/1995, en el último año de la aplicación del régimen anterior (2003) de 2.556 contestaciones evacuadas por la DGT, solo 159 fueron vinculantes.

identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.”

Con carácter preliminar a su análisis, conviene que intentemos una definición de lo que debe entenderse por “criterio” de la Administración, noción sin duda importante, dado que se repite y por tres veces en el precepto que acabamos de citar. La LGT no define qué debemos entender por criterio administrativo, debemos remontarnos a la Instrucción 9/98, de la Dirección General de la AEAT, que lo definía como “la conducta uniforme que sigue la Administración en la aplicación de las normas jurídicas”. Este criterio, distinto del precedente administrativo en sentido estricto¹¹⁶¹, se puede encontrar contenido

¹¹⁶¹ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota”, *Hacienda Pública Española*, núm. 63, 1980, p. 253.

en las consultas, pero no sólo en ellas, pues según la Instrucción citada “puede constar o no recogido en cualquier clase de documentos (resoluciones, instrucciones, circulares, programas informáticos, etc.).”¹¹⁶²

Aclarado lo anterior, según se desprende de la lectura del precepto, formulada la consulta cumpliendo los requisitos exigidos por la Ley, una vez contestada la consulta por el órgano competente -que deberá hacerlo por escrito, notificándose el mismo al consultante-, se producirán los efectos de la vinculación, que se prevé en la propia norma, pero estos serán diferentes en función de los distintos sujetos que intervienen en la relación tributaria como vamos a tener ocasión de estudiar seguidamente.

Por otro lado, de la atenta lectura de la norma, resulta, a nuestro juicio, la posibilidad de que siga existiendo en nuestro ordenamiento la opción de plantear consultas con efectos no vinculantes para la Administración, por aplicación a *contrario sensu* de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LGT. Lo veremos igualmente más adelante, pero, para ello, deberemos avanzar en el estudio de los requisitos de la vinculación.

¹¹⁶² Número 1.1. a) de la Instrucción. La Instrucción citada se dictó con ocasión de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, derogada por la actual LGT, si bien sirve a nuestros fines para encontrar una definición de “criterio”. Con independencia de la imprecisión terminológica que supone llamar “documento” a un programa informático, aunque quizás puedan serlo los textos, enlaces y documentos electrónicos, que se integran en la “Ayuda” de los mismos, lo que particularmente nos llamó la atención desde que hace años leímos esta Instrucción es la expresión “o no”. Según el Director General, el criterio Administración puede no constar documentado, que es lo mismo que no constar en ningún sitio, siendo su conocimiento solo accesible a los funcionarios de Hacienda, porque para eso es un criterio administrativo, aunque no se sepa cómo, permaneciendo oculto para el resto de los ciudadanos. A nuestro juicio, si no existe documentada esa interpretación uniforme de normas, lo que no existe es criterio administrativo, sino criterio particular del funcionario o unidad administrativa de turno.

6.1.2.1 Efectos de la contestación para la Administración

Se establecen, básicamente, en el número 1 del artículo 89 de la LGT que hemos transcrito. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes en su relación con el consultante, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, entendida esta vinculación en los términos previstos en el propio artículo 89 de la LGT.

Los órganos de la Administración tributaria que quedan vinculados por la contestación, esto es, obligados a aplicar los criterios de la contestación al consultante¹¹⁶³, son los encargados de la aplicación de los tributos. Es el artículo 83.1 de la LGT el que determina cuáles son estos órganos, al establecer que “La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”

¹¹⁶³ Aunque no queremos extendernos sobre el particular, debido a los límites de este trabajo, apuntaremos que ya bajo el artículo 107 de la LGT de 1963 se discutía sobre en qué consistía tal vinculación (ADAME MARTÍNEZ F.D., “La consulta tributaria...”, *op. cit.*, p. 111), ya que el número 4 de este precepto decía básicamente lo mismo que el actual artículo 89.1 párrafo segundo “En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo ...” No se concretaba, ni se concreta actualmente, más sobre la vinculación, no se precisa en qué consiste. En nuestra opinión, cabe entender con GARCIA LUIS que la Administración “no puede separarse de lo dicho en la contestación vinculante respecto del sujeto consultante y, habría que entender que tampoco respecto del mismo supuesto de hecho en el futuro”. Véase GARCIA LUIS, T., “Las consultas tributarias” en AAVV, *La Reforma de la Ley General Tributaria*. Lex Nova, Valladolid, 1996. Más gráficamente, lo ha expresado UTANDE SAN JUAN, cuyo criterio compartimos: “El efecto vinculante de la contestación significa, en síntesis, que los órganos de gestión de la Administración tributaria deberán liquidar el tributo interpretando la normativa del mismo modo que lo hizo la Dirección General de Tributos al evacuar la contestación”. UTANDE SAN JUAN, J.M., “Información y asistencia a los obligados tributarios y colaboración social en la aplicación de los tributos”, en VVAA, “Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos...”, *op. cit.*, pp. 388-389.

Precisa el número 3 del precepto que “La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.” Por consiguiente, queda claro que la vinculación se produce para los órganos encargados de la gestión, inspección, recaudación de los tributos, que son los que desarrollan estos procedimientos. Con ello, la actual LGT deja zanjada la polémica doctrinal que existía bajo el imperio del antiguo artículo 107, en la que se discutía si la vinculación alcanzaba a los Tribunales Económico-Administrativos.¹¹⁶⁴ El actual artículo 83.2 de la LGT ordena claramente que las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria. Los Tribunales Económico-Administrativos, pues, no ejercen funciones de aplicación de los tributos, ergo quedan excluidos por imperativo legal de la vinculación.¹¹⁶⁵

Ello no obstante, la no vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos a las resoluciones dictadas por la DGT en contestación a

¹¹⁶⁴ Afirma VILLAVERDE GÓMEZ que, en su opinión, “la nueva redacción mejora sustancialmente a la anterior, que contenía una amplísima referencia a la Administración tributaria, lo que dio pie a la discusión acerca de si la vinculación alcanzaba a los Tribunales Económico-Administrativos, en cuanto órganos integrados en la Administración tributaria. Sin embargo, los órganos económico-administrativos gozan de cierta autonomía respecto a los demás órganos de aplicación de los tributos, en cuanto que no están sujetos a vínculos de jerarquía respecto a aquéllos. Por ello es posible afirmar que cuando un tribunal económico-administrativo conoce de un acto de aplicación en el que se recojan los criterios expuestos en una consulta tributaria, puede separarse de la interpretación administrativa”. Anota la autora que, aunque con carácter general parecía sostenerse la postura contraria, algunos autores entendían que debían resultar vinculados los tribunales económico-administrativos, pero en ningún caso los tribunales contencioso-administrativos. VILLAVERDE GÓMEZ M.B., “Un supuesto de interpretación...”, *op. cit.*, pp. 695-696 y nota 26. Véanse en ese sentido, entre otros, PUEYO MASÓ, J. A., “Comentarios al artículo 107 LGT”, *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985, p. 419 o PEÑA GARBÍN, J. M., *La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*, Praxis, 1999, p. 222.

¹¹⁶⁵ En este sentido, ROVIRA FERRER.I.: “La compleja relación entre las consultas ...”, *op. cit.*, p. 12.

consultas, significa, y así lo viene entendiendo el propio TEAC, que los mismos son completamente libres de decidir en cuestiones sustantivas de derecho cuando la reclamación se refiere precisamente a la aplicación por la Administración de un criterio establecido en la contestación a una consulta desfavorable para el obligado tributario. De no ser así, carecería de sentido la función revisora que, dentro de la vía administrativa, se atribuye a estos Tribunales, pues se impediría a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar, ya que el Tribunal siempre aplicaría el criterio de la DGT expresado en la contestación. Por otra parte, de prevalecer una interpretación contraria, la libertad e independencia de interpretación de las normas tributarias, que los Tribunales Económico-Administrativos, y especialmente el TEAC, tienen atribuida por la LGT, sería una quimera.¹¹⁶⁶

Establecida, en un supuesto concreto, la vinculación del órgano de aplicación de los tributos por mor del artículo 89.1 de la LGT, en atención a la fecha en que fue emitida la consulta y a la identidad del presupuesto de hecho, la resolución que se dicte por el órgano actuante no puede dejar de aplicar, ni siquiera motivadamente, el contenido de la contestación, aunque no esté de acuerdo con la misma. Ni siquiera podría inaplicar la calificación jurídica determinada por la contestación en los casos en que esté en desacuerdo, recurriendo al sencillo expediente de resolver con criterios distintos y, en caso de que el obligado tributario reclamase, aun con éxito, en vía económico-administrativa, forzar un pronunciamiento del TEAC mediante un recurso de alzada para unificación de criterio. Así lo ha interpretado el TEAC:

¹¹⁶⁶ Así lo ha entendido reiteradamente el TEAC en varias resoluciones, por ejemplo, RTEAC de 29 de septiembre de 2011, RG 00/00591/2010, RTEAC de 22 de septiembre de 2015, RG 00/02294/2013, RTEAC de 15 de diciembre de 2015, RG 00/01503/2014 y RTEAC de 5 de julio de 2016, RG 00/06112/2015.

“Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería ésta la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.” (...)

Sin embargo, como razona más adelante el Tribunal, “debe subrayarse que si en un supuesto como el presente, con motivo de la formulación de este recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió llegarle.”¹¹⁶⁷

¹¹⁶⁷ Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2015, RG 00/01503/2014, FJ 2 y 6.

6.1.2.2 Efectos de la contestación para los obligados tributarios

Nos ocuparemos seguidamente de los efectos, favorables o no, de la contestación distinguiendo entre quien consultó y quien no lo hizo, pero presenta identidad en los hechos y circunstancias con respecto a los constatados con motivo de una consulta de un tercero.

a) Efectos de la contestación para el consultante

En primer lugar, debemos señalar que el consultante no resulta en modo alguno vinculado por la contestación. La contestación no tiene por qué coincidir con el criterio de quien consulta -que será, muchas veces, el del asesor en el que tiene depositada su confianza- ante la duda que se le haya planteado y será éste quien decida, en última instancia, si se atiene a la interpretación jurídica contenida en la contestación. Así lo ratifica el artículo 89 de la LGT en su apartado 4, cuando dice que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y, consecuentemente con ello, el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación.¹¹⁶⁸ Podrá hacerlo,

¹¹⁶⁸ La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2001, bajo la vigencia del régimen de la consulta del artículo 107 de la LGT de 1963, en relación con el entonces vigente artículo 53 de la Ley 46/1985, pero sentando doctrina perfectamente aplicable, en nuestra opinión, al régimen vigente de la consulta escrita, ratificó su irrecurribilidad: "la Sala no puede compartir que el carácter vinculante para la Administración de las respuestas a determinadas consultas tributarias pueda transmutarlas en disposiciones administrativas susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa como las restantes disposiciones generales de rango inferior a la ley según la cláusula general que recogen tanto el artículo 1º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable como el homónimo precepto de la vigente." Entre otras razones, afirma el Tribunal Supremo que "las consultas tributarias, cualquiera que sea su naturaleza, son instrumentos de colaboración de la Administración con los contribuyentes o con las entidades que legítimamente los representan, pero no elementos determinantes del ejercicio de la potestad reglamentaria o interpretativa que las leyes -- singularmente la LGT, arts. 6º y 18-- puedan reconocer. Si fuera así, como esta Sala ya declaró en el auto resolutorio del recurso de súplica interpuesto contra el de declaración de incompetencia para el conocimiento en instancia de la impugnación --auto de 15 Sep. 1989--, se estaría en presencia de una modalidad de potestad reglamentaria ejercida no a instancia e iniciativa de la Administración, sino a voluntad de los administrados." Tribunal Supremo, Sala de

aclara el precepto, contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.¹¹⁶⁹ Quiere esto decir que el obligado tributario es libre de seguir o no el criterio señalado por la Administración en la contestación; puede apartarse del mismo deliberadamente, aunque en este caso, si mediara comprobación u otro tipo de actuación por parte de los órganos de aplicación de los tributos, estos vendrían obligados a aplicarle los criterios de la contestación, con el consiguiente riesgo de verse abocado a un procedimiento sancionador, si no puede demostrar la razonabilidad de su interpretación de la normativa (artículo 179.2 d) LGT), pues habrá renunciado a la seguridad que le proporcionaba la respuesta a su consulta.¹¹⁷⁰

lo Contencioso-administrativo, Sección 2, Sentencia de 10 de febrero de 2001, Rec. 7957/1995, Roj: STS 876/2001 - ECLI: ES:TS:2001:876, FJ 4. En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 1998 declaró que “procede la declaración de inadmisibilidad realizada por el TEAC al no encontrarnos ante un acto administrativo, sin ante la contestación a una consulta cuya impugnación se encuentra expresamente excluida por norma con rango de Ley.” Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6, Sentencia de 19 de enero de 1998, ROJ: SAN 5726/1998 - ECLI: ES:AN:1998:5726, FJ 4.

¹¹⁶⁹ Algún autor ha criticado que ello supone un sacrificio del interés de los obligados tributarios, ya que deben soportar el riesgo de aplicar un criterio, que les puede resultar desfavorable, a la espera de que, con posterioridad, obtengan una resolución judicial que lo cambie. No obstante, la LGT por razones de economía procesal y procedimental se ha pronunciado por esta solución, y la posibilidad de impugnar posteriormente los criterios de la contestación satisface perfectamente el derecho a la tutela judicial efectiva. Véase BARQUERO ESTEVAN, J. M., “La información administrativa a los contribuyentes”, *op. cit.*, p. 206. Admitir la posibilidad de recurrir la contestación con carácter previo a la liquidación donde se recojan eventualmente sus criterios, supondría, como ha denunciado FALCÓN Y TELLA, “convertir a los jueces y tribunales en intérpretes del ordenamiento jurídico más allá del objeto procesal de los recursos que resuelven, cuando según la Constitución su papel se limita a “juzgar y hacer ejecutar lo juzgado” (artículo 117.3 CE), que es algo muy distinto, y excluye una interpretación en abstracto y con carácter preventivo”. FALCÓN Y TELLA, R., “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1997, p. 5. Véase asimismo ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación ...”, *op. cit.*, pp. 15 a 17.

¹¹⁷⁰ En este sentido, ha señalado FALCÓN Y TELLA que “el carácter vinculante es predicable exclusivamente de la Administración que contesta, y no del particular, que puede apartarse libremente del criterio seguido en la consulta si estima que éste no se ajusta a Derecho, renunciando a la seguridad que en otro caso le proporcionaría la consulta. De no ser así, estaríamos ante un acto que prejuzga el fondo del asunto (en cuanto que determina el contenido de las autoliquidaciones o liquidaciones a practicar) y que, como tal, necesariamente habría de

Normalmente, si el obligado tributario decide no seguir los criterios de la contestación, esto se deberá a que los mismos no le son favorables, por lo que puede decidir actuar según su propio criterio más acorde a sus intereses, exponiéndose, eso sí, a que los órganos de aplicación de los tributos regularicen lo declarado y autoliquidado conforme a su propio criterio en un procedimiento de comprobación de gestión tributaria, o en un procedimiento inspector. Habitualmente, en caso de descubrimiento de deuda, estos órganos suelen incoar un procedimiento sancionador, donde el consultante, a nuestro juicio, al no ajustarse a la contestación, habrá renunciado a la seguridad de no ser sancionado que le proporcionaba la misma, pero no por aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la LGT¹¹⁷¹, que, en este caso, ni entraría en juego, a mi juicio,¹¹⁷² ya que esta norma exonera de responsabilidad clarísimamente al obligado tributario no consultante que ajusta su actuación a la contestación a una consulta formulada por *otro obligado* tributario. El consultante, si se atiene a los criterios de la consulta, no es que no deba ser sancionado por ajustarse a la contestación, lo que sería un despropósito, es que puede exigir que se le apliquen esos criterios, como hemos visto en lugar precedente. Y si el consultante no se atiene a los criterios de la contestación y

ser impugnabile en vía contenciosa.” FALCÓN Y TELLA, R., “El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas.” *Quincena Fiscal* num.19/2004, BIB 2004\1817, Disponible online en www.aranzadigital.es.

¹¹⁷¹ LGT: “Artículo 179. 2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada *por otro obligado*, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.” Las cursivas son nuestras.

¹¹⁷² En contra de lo expuesto por ROVIRA FERRER, “La compleja relación ...”, *op. cit.*, p. 15.

se le abre un expediente sancionador, deberá probar que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias conforme a lo dispuesto, esta vez sí, por el artículo 179.2 d) de la LGT.

Pero puede ocurrir que el obligado tributario se conforme con los criterios de la contestación y los aplique, bien porque le resulten favorables, bien porque, por seguridad, decida seguirlos. En este caso, como hemos visto, el órgano de aplicación de los tributos, de conformidad con el citado artículo 89.1 de la LGT, está vinculado por los criterios contenidos en la consulta, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Ello sin perjuicio de la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (artículo 239 de la LGT), en los términos antes expresados. Como ha señalado el TEAC “(e)sta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.”¹¹⁷³

En suma, cuando el objeto de la reclamación económico administrativa consista precisamente en la no aplicación de los criterios vertidos por la Administración en la contestación a una consulta efectuada por el reclamante, el Tribunal económico-administrativo queda en cierto sentido “vinculado” por la contestación, pues deberá limitarse, en aplicación de la citada doctrina del TEAC, a comprobar la identidad del presupuesto de hecho y la no alteración de las circunstancias, verificado lo cual positivamente, se limitará a declarar la anulación del acto sin entrar en el fondo del asunto.¹¹⁷⁴ Ahora bien, esto último

¹¹⁷³ TEAC resolución de 22 de septiembre de 2015, RG 00/02294/2013, FJ 3. Reitera este criterio la Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2015, RG 00/01503/2014.

¹¹⁷⁴ En análogos términos, se pronuncian ROVIRA FERRER, “La compleja relación...” *op. cit.*, p. 12 y VILLAVARDE GÓMEZ, M.B., “Un supuesto de interpretación ...”, *op. cit.*, p. 696, añadiendo

podría tener una excepción, que el tribunal constate que existe una consulta tributaria vinculante posterior aplicable al caso, o haya aparecido posteriormente doctrina del TEAC, que resulten más favorables para el reclamante.¹¹⁷⁵ Dicho cambio de criterio o doctrina del TEAC vincularían a los órganos de aplicación de los tributos y, al ser más favorables, no vulnerarían la confianza legítima del obligado tributario.

Por tanto, como ha escrito FALCÓN Y TELLA, la afirmación de que a los Tribunales de la jurisdicción ordinaria no les alcanza la eficacia vinculante de las consultas que tengan tal carácter¹¹⁷⁶, extensible a los Tribunales Económico-Administrativos, que ciertamente no forman parte de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, debe matizarse “como consecuencia del carácter meramente revisor tanto de la vía económico-administrativa como de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que obliga a entender que los Tribunales pueden apartarse en su razonamiento del seguido por la Administración al contestar, ya sea para llegar a la misma solución que ofrecía la contestación o a una más favorable para el contribuyente; pero no cabe, en cambio, empeorar la situación del contribuyente respecto al régimen tributario derivado de la contestación pues ello supondría tanto como vaciar de contenido el carácter vinculante de tal contestación. Ello implica que, al revisar una liquidación ajustada a una consulta vinculante previa, los Tribunales no pueden nunca empeorar la situación del contribuyente, lo que además se deduce con claridad de la prohibición de *reformatio in peius*; e implica también que, al revisar una liquidación que va más allá de lo previamente establecido en una consulta

esta última que “Con ello se hace efectivo el derecho que resulta a favor del consultante, que en otro caso quedaría vacío de contenido.”

¹¹⁷⁵ Cfr. ROVIRA FERRER, “La compleja relación ...”, *op. cit.*, p. 13.

¹¹⁷⁶ Véase Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 13 diciembre 1990, ROJ: STS 9208/1990 - ECLI: ES:TS:1990:9208 y Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 13 diciembre 1990, ROJ: STS 12477/1990 - ECLI: ES:TS:1990:12477, entre otras muchas que afirman que la contestación no vincula a los Tribunales de Justicia, que son los encargados de la interpretación de las normas.

vinculante, la correspondiente sentencia deberá necesariamente anular tal liquidación (aunque la estime ajustada, en el fondo, al ordenamiento) pues sólo así puede hacerse efectiva la obligación que para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, genera la contestación, a que antes aludíamos.” Y es que, como señala el autor seguidamente, “Por esta vía indirecta, la eficacia vinculante que, respecto a la Administración gestora, se atribuye a las consultas, se extiende también, en favor de los contribuyentes, al posterior control en vía económico-administrativa y jurisdiccional «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso».”¹¹⁷⁷

De otro lado, la presentación de un escrito de consulta no produce el efecto de interrumpir los plazos establecidos en las normas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así lo deja claro el artículo 89.3 de la LGT. La finalidad de esta norma, en palabras de ROVIRA FERRER, es “evitar que se conviertan en un mecanismo para justificar los retrasos e inobservancias de los deberes de los obligados tributarios”¹¹⁷⁸. Ello puede resultar comprensible, pero tampoco puede convertirse en una excusa para no contestar en plazo. El procedimiento para contestar consultas tiene un plazo legal de duración de seis meses a contar desde su presentación ex artículo 88.6 de la LGT, precepto que también se encarga de precisar otro de sus no efectos: la falta de contestación en dicho plazo tampoco implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta. Como puso de manifiesto ADAME MARTÍNEZ respecto al régimen de las consultas inmediatamente anterior, que no resulta en este aspecto muy distinto del vigente, “ese plazo de seis meses es como si no existiera porque no se atribuye ningún efecto al incumplimiento de dicho plazo por la administración. Si la administración no contesta dentro de ese plazo no ocurre absolutamente nada.”¹¹⁷⁹ Efectivamente, aparentemente no ocurre nada

¹¹⁷⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: “El carácter vinculante ...” *op. cit.*, www.aranzadidigital.es

¹¹⁷⁸ ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación...” *op. cit.*, p. 14

¹¹⁷⁹ ADAME MARTÍNEZ, F.D., “La consulta tributaria...” *op. cit.*, p. 337.

para la Administración, ya hemos visto que el artículo 86.6 de la LGT establece, lo mismo que el artículo 13.2 del Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, al que se refería el autor citado, que la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de consulta. Pero la norma vigente se encarga de recordar que sí ocurre algo para el consultante: tendrá que declarar con arreglo a los plazos legalmente establecidos, le hayan contestado o no. Y aunque algún autor ha recordado que la planificación fiscal del contribuyente debe ser previsor y llevarle a formular la consulta al menos seis meses antes de que concluya el plazo de cumplimiento de la obligación tributaria afectada por la consulta¹¹⁸⁰, no es menos cierto que en la actualidad el plazo se incumple casi sistemáticamente, como ha sido denunciado por la prensa económica recientemente.¹¹⁸¹ Con independencia de que esto pueda restar utilidad al procedimiento, ¿verdaderamente puede decirse que esta situación esté ayuna de efectos jurídicos para el consultante que no obtiene respuesta en años y se ve obligado a aplicar las normas según su saber y entender, o el de su asesor? Adelantamos que, en nuestra opinión, no debiera ser así, pero lo trataremos al hablar de la prueba en este procedimiento.

¹¹⁸⁰ Para SALVO TAMBO “la planificación fiscal del contribuyente y, por tanto, la satisfacción del principio de seguridad jurídica, deben llevar a que la máxima cautela que aquel deba tener en sus previsiones sea la de formular una consulta al menos seis meses antes de que se cumpla el plazo para cumplir una obligación cuyo régimen jurídico consulta”. SALVO TAMBO, I., “Las consultas tributarias”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, p. 515 y 516.

¹¹⁸¹ “Efectivamente, como consecuencia, entre otras posibles razones, de continuas rotaciones en el cargo de Subdirector General de esta Subdirección General, se ha producido un cuello de botella, con más de 2.000 consultas pendientes de ser resueltas a día de hoy, muchas de ellas presentadas en el año 2017 y algunas incluso presentadas en el año 2016. Tampoco ha ayudado el hecho de que esta Subdirección General cuente tan solo con dos Subdirectores Generales adjuntos. La situación no es de recibo, no solo porque la normativa obliga de forma taxativa a que la Administración resuelva las consultas tributarias escritas en un plazo máximo de seis meses (artículo 88, apartado 6, de la Ley General Tributaria), sino porque esta demora está provocando que muchas operaciones empresariales de carácter estratégico no se lleven adelante, con el consiguiente perjuicio económico que ello puede conllevar no solo para ellas mismas sino también para el conjunto de la economía nacional.” BLASI NAVES, J., “Inaceptable tardanza en la contestación de las consultas vinculantes”. *Expansión Jurídico*, 22 de marzo de 2019, www.expansion.com, consulta online.

b) Efectos de la contestación para otros obligados tributarios no consultantes

A nuestro modo de ver, el punto de partida para estudiar la extensión de los efectos de la contestación a otros obligados tributarios lo marca el propio tenor literal del artículo 89.1 tercer párrafo de la LGT: “Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.”

Este precepto, supone un giro copernicano con respecto al régimen jurídico del artículo 107 de la LGT de 1963, en su última redacción procedente de la reforma operada por la Ley 25/1995, y de los artículos 5.2 y 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Bajo aquel paraguas legal, las consultas solo producían efectos vinculantes en determinados supuestos y para los que hubieren formulado la consulta (con matices en el caso de los facultados a interponer consultas colectivas). Los que no hubiesen consultado, sólo podían aspirar a estar exentos de responsabilidad por infracción tributaria, si adecuaban su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas.

La LGT vigente, como hemos podido comprobar con sólo leer el párrafo tercero del artículo 89.1, cambia radicalmente la situación y, como ratifica su propia Exposición de Motivos, en ella “(d)estaca como principal novedad el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados

tributarios siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta.”

El precepto citado, pues, hace extensiva la eficacia vinculante de la contestación a cualquier obligado, distinto del consultante obviamente, y la condiciona, con igual expresión a la empleada en la Exposición de Motivos, a que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta; o lo que es lo mismo, entre los hechos y circunstancias de ese obligado y los que se hubieran incluido en la contestación a la consulta.¹¹⁸²

Pero para apreciar el alcance de la expresión “que exista identidad...” estamos de acuerdo con UTANDE SAN JUAN¹¹⁸³ en que es necesario conectarla con la previsión del artículo 179.2 d) de la LGT, que hace referencia a la exención de responsabilidad por infracciones tributarias. A tenor del artículo 179 número 2 de la LGT, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en determinados supuestos, precisándose en el apartado c) que no habrá responsabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. “Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario

¹¹⁸² No compartimos ni comprendemos la reflexión de VILLAVERDE GÓMEZ en su por otra parte muy estimable trabajo, que hemos citado varias veces, “Un supuesto de interpretación ...”, cuando afirma: “Conviene recordar que la contestación a consulta puede producir efectos favorables respecto a terceros, pero, eso sí, no alcanzarán a la vinculación de la Administración actuante. En cualquier caso, el efecto específico de una respuesta vinculante a una consulta tributaria –es decir, el que obliga a la Administración tributaria a la aplicación de los criterios expuestos en la misma- sólo puede producirse a favor de aquél que ha formulado la consulta tributaria. Ahora bien, quienes no siendo consultantes sigan dichos criterios no serán sancionados, si resulta procedente la aplicación del artículo 179.2.d) LGT. En efecto, según el artículo 179. 2. d) LGT no se exigirá responsabilidad por infracción tributaria si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”. Cfr. VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., “Un supuesto de interpretación ...”, *op. cit.*, pp. 700-701.

¹¹⁸³ UTANDE SAN JUAN, J.M.: “Información y asistencia...”, *op. cit.* p.393

ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”

Nótese que para que puedan aplicarse a terceros no consultantes los criterios de una consulta determinada, se exige que exista “identidad” de hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, mientras que para no ser sancionado se exige “igualdad sustancial” entre sus circunstancias (las del tercero no consultante) y las mencionadas en la contestación. Ante esta situación, los autores se han preguntado si ambos términos, “identidad” e “igualdad sustancial” son equiparables, teniendo en cuenta que la primera se refiere a casos en los que la Administración está obligada a aplicar los criterios de la contestación, y si el obligado tributario se atuvo a ello, a no liquidar, mientras que la segunda se dará en los casos en los que la Administración puede liquidar, aunque contra la aplicación de criterios dimanantes de una consulta efectuada por un obligado tributario, pero no podrá sancionar. A nuestro modo de ver, la solución más atinada es la que ha manifestado UTANDE SAN JUAN: “La respuesta, entendemos, ha de ser negativa ya que si ambos términos quisieran decir lo mismo lo dispuesto en el artículo 179.2 d) sería redundante. Si hay identidad entre las dos actuaciones objeto de comparación y la Administración debe seguir el mismo criterio de liquidación, ¿qué sentido tiene plantearse la posibilidad de sanción cuando ni siquiera habrá existido liquidación? Parece por tanto que la expresión igualdad sustancial es menos exigente que la de identidad, de tal manera que puede haber actuaciones de un contribuyente no idénticas (expresión que interpretamos en el sentido de absolutamente coincidentes) a las del consultante y a las que por tanto no les será extensible el criterio de la contestación, por lo que la Administración tributaria -al no estar vinculada- podrá girar liquidación; y,

sin embargo, dicho supuesto puede ser sustancialmente igual (tener un alto grado de coincidencia) al resuelto en la contestación, con lo que la conducta del obligado al aplicar el mismo criterio de liquidación sería razonable, estaría amparada en una actuación de buena fe, adecuando la conducta a la información y, por tanto, no debería sancionarse.”¹¹⁸⁴

Poco tenemos que añadir a esta interpretación, que nos parece muy razonable. Si ambos términos son equivalentes, carece de sentido plantear la posibilidad siquiera no de sancionar, ya que la Administración está vinculada por la contestación y lo que tiene que hacer simplemente es comprobar la coincidencia de hechos y circunstancias. Y quizás esto debiera ser así, como reflexionaremos al final de este apartado.

No obstante, buscando la diferencia, una interpretación gramatical de los preceptos nos lleva a parecidas conclusiones a la expresada por UTANDE SAN JUAN. “Identidad” es, según el diccionario de la Real Academia Española, en su primera acepción la “cualidad de idéntico”, siendo idéntico lo “que es igual que otro con que se compara”. Mientras que “igualdad” es, según el Diccionario citado, la “conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad” y “sustancial” equivale, según el mismo, a “importante o esencial” con el sentido del ejemplo “en lo sustancial estamos de acuerdo”. Además, la Ley exige identidad” de hechos y circunstancias del obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, para que le sean aplicables los criterios de la contestación, mientras que para no ser sancionado se exige “igualdad

¹¹⁸⁴ *Ibíd.*, p. 393. En este sentido, DÍAZ RUBIO ha expuesto que “en los casos en los que el obligado tributario, habiendo actuado según los cánones de la buena fe, adecúe su conducta a cualquier actuación información o de asistencia tributaria, quedará exonerado de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Ello es un efecto del principio de protección de la confianza legítima, pues la actuación de la Administración genera ciertas expectativas en el obligado tributario que son necesarias tutelar, siempre que éste haya actuado de buena fe.” DÍAZ RUBIO, P., “El principio de confianza legítima...”, *op. cit.*, pp. 210-220.

sustancial” entre sus circunstancias (las del tercero no consultante) y las mencionadas en la contestación, no se exige identidad, ni igualdad sustancial de los hechos. En resumen, en la interpretación que proponemos, si hechos y circunstancias constatados en la consulta y los que presenta el tercero no consultante son idénticos, iguales en la comparación, deben aplicársele los criterios de la consulta y no regularizarle si los ha aplicado. Si por el contrario, en la comparación las circunstancias son iguales en lo esencial, coincidentes en alto grado, aunque no exista identidad de hechos, la Administración podrá liquidar con criterios distintos, sin que quepa sanción alguna, puesto que habrá obrado interpretando razonablemente la norma.¹¹⁸⁵

Nos encontraremos, en estos casos, ante un tema de prueba, donde los matices pueden ser importantes, y aunque nos referiremos a ello más adelante,

¹¹⁸⁵ ROVIRA FERRER. I., “La compleja relación...” *op. cit.*, p. 15 ha escrito sobre el particular que “En segundo lugar, conforme al apartado 4 del artículo 89 de la LGT, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá únicamente carácter informativo para el consultante, que podrá apartarse libremente del criterio señalado por la Administración (aunque siempre que su actuación derive de una interpretación razonable de la normativa). No obstante, cierto es que, si decide actuar conforme a la contestación a la consulta, quedará exento de responsabilidad por las posibles infracciones tributarias que pudiera comportar su forma de proceder (artículo 179.2 d) de la LGT), lo que también procederá respecto a los obligados tributarios que hayan ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta que hubiera formulado otro obligado (aunque en tal caso se limita la exoneración a que exista una igualdad sustancial entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta – en el sentido de que permita entender aplicables dichos criterios al nuevo caso– y que tales criterios no hayan sido modificados.” A nuestro juicio, como se ha expuesto, carece de sentido la aplicación del artículo 179.2 d) LGT al consultante que siga los criterios de la contestación, entre otras razones porque la norma que establece esta suerte de “excusa absolutoria” se refiere claramente a “una consulta formulada por otro obligado”. En nota a pie de página, completa la autora su razonamiento, llegando a conclusiones similares a las que hemos expresado: “Obsérvese en este punto que, mientras que la extensión de los efectos vinculantes de las contestaciones a consultas a terceros obligados se vincula a la «identidad» entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta (artículo 89.1 de la LGT), en materia de exoneración de responsabilidad la LGT habla de «igualdad sustancial» entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta, por lo que parece que la ley es más restrictiva a la hora de extender los efectos vinculantes para la Administración respecto a terceros que a la hora de exonerarlos de responsabilidad”.

no queremos dejar de manifestar aquí que, si bien es un acierto y constituye un refuerzo importante del principio de seguridad jurídica que se establezca el carácter general de vinculantes para todas las consultas, y se extienda la posibilidad de su eficacia a consultantes y otros obligados tributarios, la Ley debiera haber dejado claro qué se entiende por “identidad”, porque si esta lo es de elementos que resulten esenciales o determinantes, como parece que debiera ser por respeto al principio de igualdad tributaria -llevado al extremo el tema de la identidad podría ser contrario a este principio-, lo previsto en el artículo 179.2 d) de la LGT sencillamente es redundante y sobra, ya que la Administración en todos los casos en los que existan esenciales coincidencias debería tener que aplicar la consulta con carácter vinculante.¹¹⁸⁶

6.1.3 Los presupuestos objetivos de la eficacia vinculante de la consulta

La obligación de aplicar al consultante los criterios de la contestación está condicionada al cumplimiento de unos presupuestos, que se vienen a configurar como “cláusulas iuris”¹¹⁸⁷, y que se pueden extraer de la propia redacción del número 1 del artículo 89 de la LGT.

6.1.3.1 Condiciones temporales

En primer lugar, la propia Ley configura un doble presupuesto o condición temporal:

¹¹⁸⁶ Seguimos en este extremo a ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación ...”, *op. cit.*, pp. 11 y 15, y nota 19.

¹¹⁸⁷ VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., “Un supuesto de interpretación ...”, *op. cit.* p. 701

a) La consulta se ha de formular en el plazo que establece el artículo 88.2 de la LGT, esto es, debe producirse “antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias” que se refieran a la misma.¹¹⁸⁸

El RGGIAT, además, configura claramente en el número 7 de su artículo 66, esta exigencia como un requisito de admisibilidad de la consulta escrita cuando ordena que: “Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.”¹¹⁸⁹

b) El segundo requisito temporal para la eficacia vinculante de la contestación se establece en el núm. 2 del artículo 89 de la LGT, a cuyo tenor no tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas, formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 de la LGT, o sea, cumpliendo el primer requisito

¹¹⁸⁸ La mejora técnica que supone este artículo con respecto a la redacción del artículo 107 de la anterior LGT es evidente. Con aquel, sólo estaba claro el plazo de presentación de una parte de las posibles consultas, las que se referían a la obligación tributaria principal, que se determina por la realización del hecho imponible (artículo 20 LGT), ya que el precepto derogado solo disponía que debían plantearse antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo de su declaración. Ningún plazo se establecía para consultar sobre cumplimiento de obligaciones formales, declaraciones informativas, obligaciones accesorias (facturación...), ejercicio de derechos (devoluciones, opciones tributarias...).

¹¹⁸⁹ El Proyecto de Ley General Tributaria incluía esta previsión reglamentaria en el artículo 88 y la Memoria de dicho Proyecto de Ley dejaba claras las intenciones de la futura norma, que terminaron en su reglamento: “... el artículo 88 prevé expresamente la posibilidad de archivar las consultas que no cumplan los requisitos establecidos en este artículo. Concretamente, el requisito de que se presenten con anterioridad al plazo de declaración o autoliquidación se configura como un requisito de admisibilidad”. Véase AAVV. “Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, p. 434.

temporal, que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Esta segunda norma plantea aparentemente una auténtica *contradictio in terminis* fruto, a nuestro juicio, de su defectuosa redacción. Lógicamente si la consulta se ha planteado antes de la finalización del plazo de cumplimiento de la obligación tributaria con la que se relaciona, se habrá presentado, en cualquier caso, antes de iniciarse cualquier procedimiento de gestión, inspección o recaudación, ya que son procedimientos que exigen la existencia o la ausencia del cumplimiento de una obligación tributaria, de una declaración presentada o no en plazo, o no presentada; y son precisamente estos procedimientos los que pueden motivar la existencia de un procedimiento de revisión en vía administrativa.

Ante la difícil tesitura en que nos sitúa la regulación de este requisito temporal, evidentemente mejorable, y la drástica consecuencia que correlaciona el reglamento, entendemos que se impone una interpretación que atienda al espíritu y finalidad de la Ley (artículo 3 del CC), que claramente está condicionando los efectos vinculantes a unas condiciones temporales, pero que no cuestiona el derecho a formular consultas, establecido en el artículo 34.1 a) de la LGT, ni lo condiciona temporalmente.

Desde luego, la norma reglamentaria parece a primera vista coherente con la función de la consulta como medio de información y asistencia a los obligados tributarios, pues debe operar, por ello, en la fase previa al comienzo de los plazos previstos para las declaraciones tributarias y para el ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.¹¹⁹⁰ Y si las consultas se contestaran en el plazo legalmente establecido, podría

¹¹⁹⁰ Así lo entiende también UTANDE SAN JUAN, "Información y asistencia...", *op. cit.*, p 384.

reforzarse este argumento con el de la imprevisión del obligado tributario o el de su deficiente planificación fiscal. Pero es público y notorio que no es así¹¹⁹¹, que las consultas no se contestan en el plazo que exige la Ley, como hemos tenido ocasión de exponer. En esta tesitura, nos preguntamos ¿resulta lógico este rigor reglamentario, cuando la Ley no ha previsto esta consecuencia expresamente? ¿También deben archivarse o inadmitirse las consultas tributarias pendientes de contestación cuando conste el cumplimiento de la obligación tributaria a la que se refieren, porque, próximo el vencimiento de su plazo, al obligado tributario no le quede otro remedio que actuar según su personal criterio?

No creemos excedernos si decimos que puede tratarse de un exceso reglamentario, que no puede ser objeto de aplicación automática, que debería ponderarse, a lo sumo, caso por caso, en los casos de presentación tardía de la consulta. En los supuestos en los que se exceda el plazo de contestación, la obligación de resolver este procedimiento con la notificación de la contestación, nunca con el archivo, debe ser obligatoria para la Administración, aunque el consultante haya cumplido con la obligación tributaria objeto de la consulta, pues es la única postura coherente con el derecho consagrado en el artículo 34.1 a) y con la obligación de contestarla que dimana del artículo 103.1, ambos de la LGT.

Pero es más, entendemos que tal rigidez carece de sentido en la coyuntura actual, en la que la propia AEAT, está promoviendo la adopción de un Código de Buena Prácticas por parte de los profesionales del asesoramiento tributario que se basa en la relación cooperativa -que la OCDE define como “una

¹¹⁹¹ Ante una queja presentada por el Presidente de AEDAF ante la Dirección General de Tributos por el excesivo plazo utilizado en la contestación a las consultas tributarias, la DGT informó en 31 de julio de 2019 que “A pesar de que hay un plazo previsto para la contestación de las consultas desde su presentación que se intenta cumplir por parte de este Centro Directivo, los limitados recursos humanos y materiales así como el gran número de consultas que se reciben (más de 6.500 en el año 2017 y más de 6.200 en el año 2018) ha propiciado el retraso en la contestación y el incumplimiento del plazo establecido de muchas de ellas, lo cual se lamenta enormemente y se espera mejorar los tiempos de respuesta.” Informe IE0483-19.

relación del contribuyente con la administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua entre ambas partes que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales”-, y que a tenor del propio código supone, entre otras cosas, “la simplificación y facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, aumentando la seguridad jurídica y operativa de los contribuyentes y de los profesionales tributarios.”¹¹⁹² Bajo este marco de potenciación del cumplimiento voluntario, no resulta nada coherente que quien consulte extemporáneamente, después de haber cumplido con su obligación tributaria, normalmente con la intención de presentar, en su caso, una declaración complementaria para regularizar voluntariamente a la vista de lo que se le conteste, deba temer porque su consulta sea inadmitida.

Esta apuesta por la regularización voluntaria, que se tiene intención de potenciar, además, resulta que no es nueva, ya que la propia LGT la incentiva al establecer unos recargos por presentación extemporánea de declaraciones, siempre que no haya mediado requerimiento de la Administración, en el artículo 27, que excluyen toda posibilidad de sanción.

¹¹⁹² El texto de los Códigos de Buenas Prácticas de Colegios y Asociaciones, y de Profesionales puede consultarse en <https://www.agenciatributaria.es>. Estos códigos se han gestado, no con adhesión unánime en el momento de redactar este trabajo, dentro del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. El Plan de Prevención del Fraude Fiscal aprobado en 2005 y actualizado en 2008, prevé el impulso de un foro de diálogo, en el que se difundan los criterios de la Agencia Tributaria en la aplicación de los tributos, se analicen las modificaciones normativas en curso en cada momento y se promueva el papel de los profesionales tributarios como colaboradores sociales en la aplicación de los tributos y el compromiso social de estos profesionales para contribuir al rechazo por parte de los contribuyentes de las conductas defraudadoras. En ese marco, se constituyó el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios como órgano de relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua, de modo que redunde en última instancia en beneficio del contribuyente, favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Ver *Nota informativa* en la web de la AEAT/Colaboradores.

Por tanto, en nuestra opinión el requisito de la presentación en el plazo del artículo 88 de la LGT sólo debe tener consecuencias para que la consulta despliegue efectos vinculantes, en el sentido de que, si se presenta fuera del plazo que marca la norma, la contestación no vinculará a los órganos de aplicación de los tributos.¹¹⁹³

Así parece que lo viene entendiendo la propia Dirección General de Tributos que viene distinguiendo entre “Consultas generales” (no vinculantes) y “Consultas vinculantes” en su propia base de datos.¹¹⁹⁴ Por sólo poner algún ejemplo de estas llamadas “Consultas generales”, en la consulta 0040-18, la consultante es una sociedad dedicada a la compra de vuelos a operadores aéreos para su posterior venta en nombre propio a clientes, estando dada de alta en el epígrafe 755 "Agencias de viajes" del Impuesto sobre Actividades Económicas. Habiendo recibido dos requerimientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre el tratamiento de las facturas recibidas correspondientes a vuelos con inicio y/o destino fuera del territorio de aplicación del impuesto y que son expedidas por operadores intracomunitarios, solicita a la DGT aclaración sobre el correcto tratamiento de las citadas facturas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Nótese que no es una consulta que pueda haberse interpuesto en el plazo marcado por el artículo 88.2 de la LGT, pues las

¹¹⁹³ En el mismo sentido, VAZQUEZ ROZAS para quien la doble condición temporal establecida en la LGT “no quiere decir, como enfatiza con escaso sentido el Reglamento de Inspección [se refiere al artículo 30.3 c) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, vigente cuando redactó su trabajo] de los Tributos que se tendrán por no formuladas las consultas presentadas sobre cuestiones relacionadas con procedimientos –actuaciones inspectoras, dice el RGIT- en curso. Sencillamente, tales consultas no tendrán, para la Administración, los efectos vinculantes que del resto se predicen, sin perjuicio del derecho de los ciudadanos a formularlas y a que les sean contestadas (artículo 89.2 de la LGT).” VAZQUEZ ROZAS, J.A., “Información y asistencia a los obligados tributarios. Colaboración social en la aplicación de los tributos” en AA VV, “Comentario sistemático...”, *op. cit.*, p. 297. También PÉREZ ROYO, F., “Derecho Financiero y Tributario...”, *op. cit.*, p. 208: “El carácter previo de que habla la norma no impedirá que se puedan presentar consultas con posterioridad al término indicado. Sencillamente sucederá que en estos casos la contestación no surtirá efecto inmediato respecto de los procedimientos ya iniciados.”

¹¹⁹⁴ <https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>

obligaciones de facturación se vienen cumpliendo según el criterio del contribuyente, de ahí los requerimientos (que habrán iniciado un procedimiento de gestión, normalmente de comprobación limitada, la contestación no lo aclara). A la vista de lo dispuesto en el reglamento, debería haber sido inadmitida, sin embargo, la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo contesta al consultante resolviendo la cuestión planteada, si bien le advierte claramente que se le comunica “con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.”

Podrían citarse muchos ejemplos más de resoluciones de la DGT que contestan, pese a no haberse cumplido con el plazo, de ahí que de *lege ferenda*, en nuestra opinión, debería suprimirse el número 8 del artículo 66 del RGGIAT y simplemente establecer con claridad el carácter no vinculante de la contestación en estos casos.¹¹⁹⁵

¹¹⁹⁵ Por sólo citar otro ejemplo, en la consulta V-0042-18, con fecha de salida 14/11/2018, la Subdirección General de Tributos Locales es consultada por una entidad sin fines lucrativos acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002, adjudicataria de un contrato de concesión administrativa sobre un terreno para la construcción de un centro de recursos para personas sordas. Hasta la fecha de la consulta dicha construcción no se había llevado a cabo. En diciembre de 2016, el Ayuntamiento le requirió el pago del IBI de los períodos impositivos no prescritos, denegando la exención del artículo 15 de la Ley 49/2002 porque al no haberse construido el edificio y no estando desarrollando ninguna actividad en los terrenos, no corresponde la exención. Consulta a la DGT si la entidad está exenta de tributación por el IBI al no haber desarrollado ninguna actividad económica sobre los terrenos objeto de la concesión, de acuerdo con el artículo 15.1 de la Ley 49/2002. Si habiendo solicitado la retrocesión de la concesión en 2016, sería de aplicación la exención para los ejercicios 2017 y 2018, aunque no se haya efectuado la aceptación formal por parte de la Administración competente, y, por último, si la consulta será vinculante para el Ayuntamiento. Igualmente, la Subdirección General contesta a su consulta, planteada también sin duda fuera del plazo establecido por el artículo 88.2 de la LGT, concluyendo con lo siguiente sobre la vinculación de las entidades locales a las resoluciones de consultas escritas emitidas por ella y respecto al caso concreto consultado: “4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente

Debe tenerse en cuenta, además, que este requisito temporal no se puede exigir para los obligados tributarios que no han consultado, pero muestran identidad de hechos y circunstancias con los incluidos en la contestación a una consulta (artículo 88.1 tercer párrafo de la LGT) y para ellos la consulta sí tiene efectos vinculantes, sin que la Ley aclare si la consulta que pueden hacer valer debe ser posterior o anterior a la finalización del plazo de cumplimiento de la obligación de que se trate. Aplicación de la consulta que, además, se produce de modo tácito, en el sentido de que en ninguna declaración tributaria se ha previsto que el obligado tributario indique a qué consultas se ha acogido al declarar. Será en el caso en que medien actuaciones de comprobación, o cuando pretenda impugnar su propia autoliquidación, cuando ponga de manifiesto la aplicación concreta de la consulta. Si el requisito temporal se exige rígidamente al obligado tributario consultante, se le está haciendo de peor condición que a quien simplemente se limita a buscar una contestación a consulta que cuadre con los hechos y antecedentes de su situación concreta.

en aplicación de los criterios manifestados en la contestación. Por su parte, el artículo 5 de la LGT dispone que se entiende por Administración tributaria a efectos de esta Ley, señalando el apartado 1 lo siguiente: “1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.” (...) “3. Las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.” De lo que se concluye que, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos señalados anteriormente, para los órganos y entidades de la Administración tributaria de las Entidades Locales encargados de la aplicación de los tributos. En el caso planteado, dado que la consulta se plantea sobre cuestiones relacionadas con el objeto de un procedimiento o recurso iniciado frente al Ayuntamiento con anterioridad, la contestación no tiene efectos vinculantes. Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.”

Y, por último, el propio RGGIAT, en su artículo 68.2, a propósito de las consultas colectivas, se pronuncia por su efecto no vinculante para los obligados tributarios miembros del colectivo consultantes que estuviesen siendo objeto de un procedimiento de aplicación de los tributos, recurso o reclamación económico administrativa: “Cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2”

Cuestión distinta, aunque relacionada con los efectos no vinculantes de estas consultas, digamos, extemporáneas, y, en general, con cualquier consulta que no produzca los efectos de la vinculación, es si la contestación no vinculante del Centro Directivo puede ser completamente ignorada por los órganos de aplicación de los tributos cuando se den los requisitos de identidad de hechos y circunstancias.

En este sentido, reciente jurisprudencia ha puesto de manifiesto que, aun en el caso de que, por incumplir este presupuesto temporal, una consulta no tenga carácter vinculante, tampoco eso debe significar que no produzca efecto alguno. Así lo ha interpretado reiteradamente el TSJ de Castilla-León (Sala de Valladolid), al estudiar un caso en el que el TEAR de Castilla y León había negado al reclamante la aplicación de la Consulta vinculante formulada por el mismo ante la Dirección General de Tributos, publicada con la referencia CV1007-14 y fecha de 10 de abril de 2015, pues a juicio del TEAR, “como acertadamente manifiesta la Oficina Gestora, el artículo 88.2 de la LGT de 2003 establece que "Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la

presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias", y el artículo 89.2 de la LGT dice que "No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad", siendo la consulta efectuada por la reclamante en relación al ejercicio 2013 el 29 de octubre de 2014, mientras que el plazo de declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 finalizó el 25 de julio de 2014, por lo que al formularse la consulta una vez vencido el plazo de declaración del impuesto y ejercicio de referencia, dicha consulta no tiene efectos vinculantes frente a la Oficina Gestora." Sin embargo, esta interpretación no es compartida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, que es contundente al afirmar:

“Sean o no posteriores a la declaración tributaria, y no ofreciendo la fuerza o eficacia vinculante *stricto sensu* que proclama el artículo 89.1 LGT, es lo cierto que una consulta no vinculante ofrece un criterio auténtico que siquiera obliga a la administración tributaria a realizar algún tipo de consideración material al respecto, no simplemente a ignorarlas.”¹¹⁹⁶

La sentencia que acabamos de citar es bastante parca en sus fundamentos jurídicos, pero debemos entender que se basa, en última instancia, en los principios de buena fe y confianza legítima, que hemos comentado en el capítulo 4 de este trabajo.

¹¹⁹⁶ TSJ de Castilla León (Valladolid), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3, Sentencia de 5 de julio de 2018, Rec. 938/2017, ROJ: STSJ CL 2790/2018 - ECLI: ES:TSJCL:2018:2790, FJ 3; que reitera el criterio de la misma Sala y sección plasmado en sus anteriores Sentencias de 15 de mayo de 2018, Rec. 939/2017, ROJ: STSJ CL 1857/2018 - ECLI:ES:TSJCL:2018:1857 y de 20 de junio de 2018, Rec. 940/2017, ROJ: STSJ CL 2257/2018 - ECLI:ES:TSJCL:2018:2257.

Con mayor claridad y hondura argumentativa, la cuestión ha sido abordada por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 21 de diciembre de 2006, en los siguientes términos:

“Finalmente, el hecho en que tanto se insiste de que la consulta no sea vinculante no autoriza a pensar que carece por completo de valor alguno, pues una Administración que sirve con objetividad los intereses generales [artículo 103.1 CE], más allá de sus propios intereses como organización, debe respetar el criterio jurídico de los órganos llamados, en mayor o menor medida, a sentar doctrina administrativa. Desde esta perspectiva, que la consulta no sea vinculante no autoriza a desconocerla pura y simplemente sin incurrir en una cierta arbitrariedad, prohibida en el artículo 9.3 de la Constitución, al margen de que, en el seno de la propia organización administrativa, quedaría también resentido el propio principio jerárquico, pues se dejaría al albedrío de cualquier órgano de mayor o menor importancia, central o periférico, desdeñarse de los autorizados criterios de un órgano que, entre sus competencias, ostenta una significativa en materia de consultas. De ahí que, cuando menos, debió motivarse en Derecho -lo que en modo alguno se ha hecho- qué razones había para considerar errónea, de hecho o de derecho, la resolución de la DGT y por qué se aparta el órgano de resolución de lo dictaminado para responder a una consulta, con vulneración, al no hacerlo, de lo prevenido en el artículo 54.1.c) de la Ley 30/92, a cuyo tenor "serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos", sin que a tal exigencia sea obstáculo el hecho de que la consulta misma no forme parte del procedimiento de gestión, sino que sea un procedimiento autónomo en sí mismo, pues ni el precepto requiere esa exigencia, ni hay razón para excluir el deber de motivar cuando el criterio haya sido sentado en procedimientos que, aunque

diferentes a aquél en que debe dictarse resolución, tienen por objeto, precisamente, una función de orientación y consulta -a la postre, de favorecer la seguridad jurídica- orientar a los administrados y también a la propia Administración para el correcto ejercicio de sus potestades, siempre con el sometimiento, en su actuación, al control jurisdiccional. De ahí que el respeto al principio de confianza legítima, reconocido en el artículo 3.1, segundo párrafo, de la Ley 30/92, y adecuadamente invocado en la demanda, imponga a la Administración la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a Derecho el contenido propio de una consulta, sin que para llenar esta exigencia sea suficiente con apelar al carácter no vinculante del dictamen, pues tal afirmación no desacredita como tal las conclusiones materiales de la consulta.”¹¹⁹⁷

Los términos de esta resolución son claros y sus conclusiones, aunque se refieren al régimen de la consulta del artículo 107 de la LGT de 1963, son perfectamente aplicables a su regulación actual, en la que, como norma general, no es posible para los órganos de aplicación de los tributos, apartarse del criterio establecido por la DGT al resolver una consulta con carácter vinculante. La exigencia de motivación a la que alude esta sentencia se encuentra actualmente regulada en idénticos términos en el artículo 35.2 c) de la LRJAPAC. El respeto al principio de confianza legítima lo encontramos regulado en la actualidad en el artículo 3.1 e) de la LRJSP, que tras recordar que las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho

¹¹⁹⁷ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 21 de diciembre de 2006, Rec. 814/2003, ROJ: SAN 6004/2006 - ECLI: ES:AN:2006:6004, FJ 15.

(art. 103.1 de la CE), ordena que deberán respetar en su actuación y relaciones, entre otros, los principios de “buena fe, confianza legítima y lealtad institucional”.

Haciéndose eco de la resolución que hemos recogido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de junio de 2.008, reitera sus postulados e incide la quiebra del principio de seguridad jurídica que supone que la Administración tributaria pueda ofrecer dos interpretaciones distintas de los mismos hechos, que es lo que en suma se hace cuando, sin motivar las razones, se actúa bajo un criterio distinto al de la consulta, aun no vinculante:

“Como decía esta misma Sala (Sección 2ª) en su sentencia de 21 de diciembre de 2006 (JUR 2007/66041), el hecho de que la consulta de la DGT no sea vinculante en los términos del artículo 107 LGT, no significa que pueda ser desconocida pura y simplemente por la Inspección de Tributos. Es claro que la Administración tributaria quiebra el principio de seguridad jurídica, resultante de una uniforme interpretación de las normas, con las dos interpretaciones contradictorias de los mismos hechos que se han producido en este caso, en el que concurre identidad entre el supuesto de hecho sometido a consulta a la DGT y los hechos contemplados por la Inspección.”¹¹⁹⁸

Cuestión distinta es la planteada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 junio de 2002, en la que la Sala dio la razón a la Administración. En este caso, la consulta no era vinculante pues “dada la fecha de la consulta, es manifiesto que la presentación de la misma cumple el requisito de temporaneidad con respecto a los años posteriores a la consulta, pero no en lo que respecta al año 1978”, ejercicio en el que se pretendía su aplicación con carácter vinculante. Sin

¹¹⁹⁸ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 6, Sentencia de 27 de junio de 2008, Rec. 36/2006, ROJ: SAN 3929/2008 - ECLI: ES:AN:2008:3929, FJ 7.

embargo, en este caso, el Tribunal analiza la normativa aplicable al caso concreto, el hecho de que la consulta no analizara la normativa específica aplicable al mismo, y concluye que es ajustada a Derecho la tesis de la Administración, plasmada en la liquidación. Obviamente, la Administración se apartó, en este caso, motivadamente del criterio de la DGT.¹¹⁹⁹

6.1.3.2 La coincidencia de los hechos efectivamente producidos con aquellos en los que se basó la contestación

Para que los criterios que fundamentan la contestación vinculen a la Administración no deben haberse alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito por el que se formuló la consulta o justificados con el mismo en relación con los hechos que realmente se hayan producido. En nuestra opinión, quien pretenda la aplicación de los criterios de una consulta, incluyendo el propio consultante, debe estar en disposición de probar tal coincidencia (artículo 105 de la LGT).

Este requisito resulta lógico porque si la consulta es un procedimiento en el que se pretende obtener una interpretación administrativa sobre las dudas que presenta la aplicación del Derecho a un caso concreto, es natural que, si las circunstancias del caso cambian, desaparezca el propio objeto del procedimiento. En este mismo sentido, indica ADAME MARTÍNEZ que “si las circunstancias o los hechos cambian, lo lógico sería que cambie también la contestación que haya que dar a ese supuesto”¹²⁰⁰.

¹¹⁹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 8 junio de 2002, Rec. 1906/1997, Roj: STS 8187/2002 - ECLI: ES:TS:2002:8187, FJ 3.

¹²⁰⁰ ADAME MARTÍNEZ, F.D., “La consulta tributaria...”, *op. cit.*, p. 150. En el mismo sentido, UTANDE SAN JUAN, J.M., “Información y asistencia...”, *op. cit.*, p. 392, para quien “es natural que si la contestación contiene la interpretación administrativa de un caso concreto sólo se mantenga en tanto los hechos se desarrollen como anticipó del consultante”. También ZORNOZA PÉREZ. J.J., “Interpretación administrativa ...”, *op. cit.*, p. 489: “en las contestaciones a consultas

Algunos autores¹²⁰¹ relacionan este presupuesto objetivo de la vinculación con la cláusula *rebus sic stantibus et aliquo de novo non emergentibus* (mientras la cosa siga como era y no surja algo nuevo)¹²⁰², construcción doctrinal que tradicionalmente la jurisprudencia ha admitido, si bien con mucha cautela, pues la cláusula no tiene un respaldo legal. Sin embargo, la jurisprudencia, sobre todo civil, la admite por razones de equidad en el Derecho de obligaciones y contratos, no sin ciertas prevenciones, pues puede resultar peligrosa. Esta invocación por los autores de la cláusula, nos invita a acudir a la jurisprudencia sobre la misma, dado que nos parece interesante a la hora de examinar qué debe entenderse por cambio de hechos y circunstancias, capaces de privar de efectos a la contestación a la contestación de la consulta.

En un reciente pronunciamiento, que cita la abundantísima jurisprudencia sobre esta cláusula, recuerda el Tribunal Supremo que: “según la doctrina jurisprudencial de la “rebus sic stantibus”, la alteración de las circunstancias que puede provocar la modificación o, en último término, la resolución de un contrato,

se procede a una interpretación de las normas tributarias directamente relacionada con los supuestos fácticos a que la consulta se refiere, y si tales supuestos se modifican es posible que lo que haga no sólo la interpretación, sino incluso la normativa aplicable.”

¹²⁰¹ UTANDE SAN JUAN, J.M., “Información y asistencia...”, *op. cit.*, p. 391-392; VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., “Un supuesto de interpretación...”, *op. cit.*, p. 701.

¹²⁰² Para MARTÍNEZ SÁNCHEZ, resulta claro que “ni la seguridad jurídica ni la buena fe amparan la aplicación de un resultado jurídico a unos hechos distintos de los que motivaron la interpretación de la norma. Es algo elemental: de hechos distintos se pueden seguir consecuencias jurídicas diferentes. No en vano, la doctrina de los actos propios (...) tiene como presupuesto de aplicación la constatación de que se dan cita –al menos– dos actos comparables en los que, sin embargo, se ha actuado de manera contradictoria. Esta identidad fáctica puede predicarse tanto del mismo sujeto consultante en momentos temporales distintos, como del resto de obligados tributarios que pretenden la aplicación de un criterio expresado en una contestación a una consulta vinculante. Tanto uno como otros han de demostrar que las circunstancias concurrentes son idénticas, o al menos suficientemente análogas, a las que dieron lugar a la contestación. De lo contrario, no podrán invocar como vinculante un criterio que se expresó respecto de una situación distinta.” Véase MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...” *op. cit.*, p. 148.

ha de ser de tal magnitud que incremente de modo significativo el riesgo de frustración de la finalidad del contrato. Y, por supuesto, es preciso que tales circunstancias sobrevenidas fueran totalmente imprevisibles para los contratantes (sentencia del pleno 820/2012, de 17 de enero de 2013). Es condición necesaria para la aplicación de la regla “rebus” la imprevisibilidad del cambio de circunstancias ...”¹²⁰³

La jurisprudencia no admite, como se ve, cualquier cambio en las circunstancias fácticas para la aplicación de la cláusula, lo que extrapolado al supuesto de la vinculación que aquí estudiamos, vendría a significar que la alteración debe ser sustancial¹²⁰⁴; parafraseando al Tribunal Supremo, ha de ser de tal magnitud que incremente de modo significativo el riesgo de frustración de la finalidad de la consulta. La dificultad estará en distinguir cuando las alteraciones tienen ese grado. “Serán sustanciales –dice UTANDE- las que hayan sido determinantes de la calificación jurídico-tributaria realizada por la Dirección General de Tributos”¹²⁰⁵ Pero, siendo esto cierto, en cualquier caso, no pueden establecerse reglas *a priori*, habrá que examinar la concurrencia o no del requisito caso por caso. En palabras de ZORNOZA, se trata de algo que “deberá determinarse en cada caso a la vista de las normas relevantes para el tratamiento tributario del supuesto de hecho; de forma que la concurrencia del

¹²⁰³ Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sentencia de 18 de julio de 2019, Rec. 3157/2016, ROJ: STS 2831/2019 - ECLI: ES:TS:2019:2831, FJ 2.

¹²⁰⁴ También llega a esta conclusión SANCHEZ GALIANA, en cuya opinión la alteración de datos, elementos y circunstancias “debería ser siempre sustancial para de otro modo no caer en una arbitrariedad que hiciese inoperante el efecto general de las contestaciones a las consultas”. Se refería a los efectos de las consultas del antiguo artículo 107 de la LGT de 1963, pero la conclusión es perfectamente extrapolable a la regulación actual, aunque los efectos sean distintos. SANCHEZ GALIANA, J.A., “Artículo 107” en ALONSO GONZALEZ L.M.; ARAGONES BELTRAN, E.; ARIAS ABELLAN, M.D.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; SANCHEZ GALIANA, J.A.; y SOPENA GIL, J.: *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la ley 25/1995, de 20 de julio*. Cedecs, Barcelona, 1.995, p. 255.

¹²⁰⁵ UTANDE SAN JUAN, J.M., “Información y asistencia...”, *op. cit.*, p. 392.

requisito contemplado se ha de resolver a través de la interpretación del contenido de la contestación a la consulta.”¹²⁰⁶

Esta alteración sustancial de los hechos, antecedentes y circunstancias se puede producir si, además de ellos, existen otros que puedan hacer variar su calificación jurídica por el Centro Directivo, como es el caso que estudió la Sentencia del TSJ del País Vasco de 15 de julio de 2015:

“Por esa razón, los criterios expresados en la contestación no pueden aplicarse al obligado si además de las circunstancias, antecedentes y datos reseñados en el escrito de consulta hay otros que influyen en su resultado (*rebus sic stantibus*: artículo 84-1 de la N.F. 2/2005).”¹²⁰⁷

6.1.3.3 Ausencia de modificación de la legislación aplicada en la contestación. Cláusula *legibus sic stantibus*

La tercera condición o presupuesto objetivo de la vinculación establecida en el artículo 89.1 de la LGT consiste en que no se haya modificado la legislación aplicable al caso consultado, tomada en cuenta a la hora de elaborar la contestación. Es lo que se conoce como cláusula *legibus sic stantibus*¹²⁰⁸.

¹²⁰⁶ ZORNOZA PÉREZ. J.J., “Interpretación administrativa ...”, *op. cit.*, p.490.

¹²⁰⁷ TSJ del País Vasco, Sala de lo Contencioso-Administrativo, (Bilbao), Sentencia de 15 de julio de 2015. Rec. 545/2014, ROJ: STSJ PV 2402/2015 - ECLI: ES:TSJPV:2015:2402, FJ 5. Se refiere al artículo 84.1 de la Norma Foral 2/2005, cuya redacción es prácticamente igual a la del artículo 89.1 de la LGT.

¹²⁰⁸ Concreción lógica del principio de legalidad que debe presidir en todo caso la actuación de la Administración. Véase MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario ...”, *op. cit.*, p. 149.

En íntima relación con el requisito o presupuesto de vinculación anterior, se ha entendido¹²⁰⁹ que estas dos condiciones exigen que no se hayan modificado ni las circunstancias y ni la legislación entre la fecha de la contestación y la del devengo del impuesto, o de cumplimiento de la obligación, a que se refería la consulta. Efectivamente, es un requisito lógico¹²¹⁰, pues, dado que las consultas no se contestan de manera inmediata, es bastante posible que la normativa sufra cambios entre el momento en que se consultó y el momento en que se notificó la contestación. La interpretación administrativa, obviamente, no podrá mantenerse si cuando se produce el devengo del impuesto¹²¹¹, -que es momento verdaderamente importante, ya que la obligación de declarar siempre se proyecta a un momento posterior- la legislación aplicable, que se tuvo en cuenta para el tiempo en que se consultó el caso concreto, ha variado. No puede ser de otra forma, porque la Administración debe actuar siempre sometida al principio de legalidad y debe aplicar la normativa que esté vigente en cada momento.

La cláusula *legibus sic stantibus* impone, pues, actuar con cautela en aquellos casos en los que se consulta sobre supuestos de hecho que aún no se han realizado, ya que cualquier cambio normativo haría perder el carácter vinculante a los criterios vertidos en la contestación.¹²¹²

¹²⁰⁹ UTANDE SAN JUAN, J.M., "Información y asistencia...", *op. cit.*, p. 392.

¹²¹⁰ En este sentido, observa ADAME MARTÍNEZ que "(e)l sentido de una respuesta a una consulta depende siempre de muchos factores. Pero sin lugar a dudas, el elemento clave es la normativa aplicable. Para solucionar las consultas que los ciudadanos efectúan, la Administración debe atenderse a la legislación vigente en cada momento. Por tanto, su respuesta es válida y produce todos los efectos que legalmente se le atribuyan, siempre y cuando la legislación siga siendo idéntica a la tenida en cuenta en el momento de la respuesta. Si la legislación se modifica, lo más posible es que también se modifique el sentido de la respuesta." ADAME MARTÍNEZ, F.D., "La consulta..." *op. cit.*, p. 153

¹²¹¹ MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. en AA VV, "La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario ...", *op. cit.*, p. 149

¹²¹² VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., "Un supuesto de interpretación...", *op. cit.*, p. 702

En buena lógica, también aquí debe tratarse de alteraciones normativas sustanciales, sin que una mínima modificación de la norma, que no altere su contenido esencial, pueda legitimar a la Administración para desvincularse de lo resuelto de la contestación a una consulta, siempre, claro está, que se mantengan invariables las circunstancias, hechos y los demás antecedentes de supuesto concreto. Es por ello muy importante que la contestación a la consulta detalle siempre -con la precisión y claridad de la cita exacta- la normativa en base a la cual se construye su criterio.¹²¹³

6.1.3.4 Inexistencia de jurisprudencia aplicable al caso consultado

El artículo 89.1, párrafo segundo, de la LGT también condiciona la eficacia vinculante de la consulta a que no se haya modificado la jurisprudencia aplicable al caso. No dice la ley qué debe entenderse por jurisprudencia a estos efectos. Tampoco lo hace el actual RGGIAT, en contra de lo que sí hizo el reglamento vigente hasta 1 de enero de 2008¹²¹⁴, que precisaba en su artículo 14.1 que tal jurisprudencia era la del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo, sin mencionar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La cuestión no es baladí, a nuestro modo de ver, pues pueden plantearse muchos problemas en la práctica, según la amplitud en la que se entienda el término jurisprudencia. Buena parte de la doctrina se ha pronunciado, en atención a la configuración territorial del Estado en materia de justicia por entender “por «jurisprudencia» no sólo la doctrina legal, sino más ampliamente, cualquier criterio consolidado, ya sea en una única sentencia del Tribunal Supremo o en pronunciamientos

¹²¹³ UTANDE SAN JUAN, J.M., “Información y asistencia...”, *op. cit.*, p. 392.

¹²¹⁴ Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

paralelos de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia, o de los Juzgados de lo Contencioso, cuando se trate de tributos locales”.¹²¹⁵

En nuestra opinión, esta tesis, no está exenta de peligros para los propios principios de seguridad jurídica y de confianza legítima. Un ejemplo bastante simple nos sirve para ponerlo de manifiesto. Imaginemos que, en una contestación a una consulta, la DGT que establece unos criterios sobre el régimen fiscal de determinado activo financiero. Dado que la doctrina de la DGT no vincula a los TEAR, existen dos resoluciones posteriores, una del TEAR de Valencia, que considera correcta la interpretación de la consulta, y otra anterior del TEAR de Andalucía que establece otra interpretación, más gravosa para el contribuyente. Ambas resoluciones son confirmadas por sentencias de sus respectivos Tribunales Superiores de Justicia. Ante la liquidación de un contribuyente que se aplica los criterios de la contestación de la DGT ¿puede la Administración considerarse desvinculada de la contestación por la existencia de una sentencia del TSJ de Andalucía, más gravosa para el contribuyente y, por ende, más favorable para los intereses de la AEAT? ¿Estaría en mejor condición un contribuyente valenciano que ha hecho lo mismo, dado que, finalmente, en el peor de los casos su liquidación va a ser revisada por la sala que mantiene una doctrina acorde a la contestación inicial de la DGT?

Entendemos que esto no puede ser así, que la única jurisprudencia que puede privar de efectos vinculantes a las contestaciones es la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea,¹²¹⁶ la del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo.¹²¹⁷ Si los Tribunales Superiores de Justicia están fallando

¹²¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R., “El carácter vinculante ... *op. cit.* www.aranzadigital.es. En el mismo sentido, VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., “Un supuesto de interpretación...”, *op. cit.*, p. 703.

¹²¹⁶ TEAC, Resolución de 17 de noviembre de 2015, RG 00/03923/2013, FJ 2.

¹²¹⁷ Para ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., la “referencia a la jurisprudencia debe entenderse, a nuestro juicio, en el sentido de doctrina legal, o jurisprudencia constitutiva de doctrina legal, pues iría contra la más elemental buena fe que la Administración se considerase

reiteradamente en contra de los criterios de la Dirección General de Tributos, lo que tiene que hacer ésta es cambiarlos, emitiendo una nueva contestación motivada que incorpore el cambio de criterio, conforme al artículo 68.1 del RGGIAT. La llamada “jurisprudencia menor” produce muchas veces pronunciamientos contradictorios, o que aplican criterios distintos. Hasta hace muy poco, la mayoría de los asuntos que se resolvían no tenían acceso al recurso de casación por razón de la cuantía. El nuevo recurso de casación, basado en el interés casacional objetivo, puede facilitar que el Tribunal Supremo sienta y unifique doctrina en estos supuestos, pero puede tardar años, dada la cantidad de asuntos que actualmente penden ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.¹²¹⁸

La pérdida del carácter vinculante de una contestación a una consulta por haberse producido jurisprudencia debería llevar a la Administración a la adaptación de oficio de la contestación al contenido de la sentencia, lo que también debería, en la medida de lo posible, comunicar al consultante y publicar oportunamente, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 LGT. La jurisprudencia es siempre menos accesible al ciudadano que el cambio normativo y si *ignorantia juris non excusat*, no podemos decir lo mismo de la ignorancia del criterio judicial.¹²¹⁹ En nuestra opinión, nada impide a la DGT

desvinculada de su respuesta por el hecho de que existiese una sola sentencia en contra, incluso un Tribunal Superior de Justicia.” La entienden, por tanto, en el sentido del artículo 1.6 del Código civil. ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., “Procedimientos...”, *op. cit.*, p. 442.

¹²¹⁸ La disposición final Tercera de la LO 7/2015, introdujo el nuevo recurso de casación al dar nueva redacción a los arts. 86, 87, 88, 89, 91, 92 y 93 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que contienen el actual régimen legal del recurso de casación, que entraría vigor el 22 de julio de 2016.

¹²¹⁹ Desde la misma opinión UTANDE para quien “el actual Reglamento [se refería al RD 404/1997], sin embargo, sólo prevé esa rectificación a instancia del interesado, lo que desde luego no resulta satisfactorio desde la óptica de la información y asistencia al mismo, ya que la administración se encuentra en mejores condiciones para conocer dichos cambios legislativos o jurisprudenciales y comunicarlos a los consultantes.” UTANDE SAN JUAN, J.M.: “Información y asistencia...”, *op. cit.*, p. 392. El vigente RGGIAT ni siquiera contiene una norma similar.

pronunciarse de nuevo sobre la consulta con motivo de existir jurisprudencia en contra del criterio inicialmente sostenido, incluso sin esperar a que se produzca una nueva consulta sobre el particular, lo que puede perfectamente ampararse en un uso extensivo de la facultad concedida a la DGT por parte del artículo 12.3 de la LGT, como se ha apuntado con acierto recientemente por la AEDAF.¹²²⁰

Cuestión problemática también, y no resuelta por la LGT ni por el reglamento, es desde qué momento el cambio jurisprudencial hace perder su efecto vinculante a la consulta, esto es, el efecto temporal de la pérdida del carácter vinculante de la consulta asociado al cambio jurisprudencial. La doctrina mayoritariamente se ha inclinado porque los efectos de la consulta vinculante cesan a partir del cambio jurisprudencial hacia el futuro. Así, para FALCÓN Y TELLA, un criterio jurisprudencial distinto (en el sentido de más gravoso) respecto al mantenido en la consulta hace que esta pierda su carácter vinculante, si bien respecto del propio consultante “parece que habrá de entenderse exclusivamente en relación con ejercicios futuros, pero no respecto a los hechos imponibles realizados antes de la modificación normativa o de la fecha de la sentencia o sentencias de que se trate, ya que otra solución iría en contra de la lógica misma de la institución”. Respecto de personas distintas del consultante, en opinión de este autor, basta “que el cambio de criterio se exteriorice en las

¹²²⁰ “De cara a evitar la diversidad de criterios interpretativos en el propio seno de la Administración tributaria, se considera esencial que la DGT asuma, en la práctica, el papel de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de la normativa tributaria de forma amplia, que resulten de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria. Se trata, en definitiva, de hacer un uso más extensivo de la facultad concedida a la DGT por parte del artículo 12 de la Ley General Tributaria, para dictar *motu proprio* resoluciones interpretativas sobre cuestiones tributarias conflictivas de interés general, con objeto de evitar la confusión que se produce entre los ciudadanos cuando no existen posiciones claras dentro de la Administración respecto de la aplicación de las normas.” AEDAF, Sección de Asesores Internos (coordinador D. Gómez-Olano González), *Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro. Paper nº 13*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2018, p. 30.

posteriores consultas, que deberán motivar suficientemente dicho cambio de criterio.”¹²²¹

La misma DGT así lo está entendiendo en aquellas consultas que cambian el criterio con respecto a la anterior, con motivo de un cambio jurisprudencial, por ejemplo, la consulta vinculante V0179-17¹²²², en la que se cambia de criterio sobre la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero (turno de oficio), sentado por la Resolución de la DGT de 18 de junio de 1986 (BOE de 25 de junio 1986), que estimó que estos servicios no estaban sujetos al impuesto; criterio que se cambia por la aparición de un nuevo criterio jurisprudencial, que se contiene en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 16 de julio de 2016, dictada en el Asunto C-543/14, concluyéndose que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 por ciento. Por lo que aquí nos interesa, en la propia consulta, que motiva el cambio de criterio suficientemente, se determina en cuanto al momento temporal de los efectos de este cambio que:

“En relación con los efectos de un cambio de criterio, ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio.”

¹²²¹ FALCÓN Y TELLA, R., “El carácter vinculante ...”, *op. cit.*, www.aranzadigital.es. En el mismo sentido, BARQUERO ESTEVAN, J.M., “La información...”, *op. cit.*, p. 225-227, y ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación ...”, *op. cit.*, pp. 25-27.

¹²²² Disponible en <https://petete.minhafp.gob.es/consultas/> Base de datos de la Dirección General de Tributos que recoge consultas tributarias a partir de 1.997.

Según esta interpretación, la expresión del artículo 89.1 de la LGT “en tanto no se modifique (...) la jurisprudencia aplicable al caso” hay que entenderla referida al momento en que se ejerciten los derechos o se deban cumplir las obligaciones, de tal manera que si ese momento es anterior al cambio jurisprudencial (fecha de la sentencia), se seguirá aplicando con carácter vinculante el criterio de la consulta, pero si dicho momento fuera posterior, deberá aplicarse el nuevo criterio jurisprudencial.¹²²³

Curiosamente, el nuevo criterio sobre la sujeción de las retribuciones del turno de oficio al IVA, operado por la consulta vinculante V0179-17 de 25 de enero de 2017, a la que nos hemos referido, fue a su vez cambiado por un nuevo criterio sentado por la consulta vinculante V1705-17, que vuelve al punto de partida inicial, esto es, a la no sujeción de estos servicios; cambio obligado esta vez por un cambio normativo. Efectivamente, la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita modificó, con efectos desde 1 de enero de 2017, la referida Ley 1/1996, reforzando el carácter gratuito y obligatorio para abogados y procuradores del llamado turno de oficio, que eran precisamente los motivos por los que la Resolución de 1986 se pronunciaba por su no sujeción. No obstante, esta vez,

¹²²³ En este mismo sentido, se ha pronunciado ROVIRA FERRER, para quien “cuando el artículo 89.1 de la LGT señala que «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación», se está refiriendo al momento en el que tengan lugar los deberes o derechos que sean objeto de la consulta, por lo que este será el momento que determinará la normativa y la jurisprudencia aplicable al caso actuando como límite a la hora de agravar la situación del obligado tributario. Y ya no con base en la seguridad jurídica, la confianza legítima y la buena fe de los obligados tributarios, sino por motivos de estricta legalidad.” ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación ...” *op. cit.*, p. 24. El objeto de este trabajo no nos permite extendernos mucho más sobre este particular, sin embargo, dejaremos constancia del notable estudio que se contiene en este trabajo de la profesora ROVIRA FERRER sobre “Los pronunciamientos judiciales de origen nacional y el carácter vinculante de las consultas tributarias” (*Ibid.*, pp. 17 a 27) y “La particularidad de las sentencias prejudiciales y de incumplimiento del TJUE ante el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias” (*Ibid.*, p. 27 a 41). Interesante resulta también la reflexión al respecto de VEGA BORREGO, F.A., “Las consultas...”, *op. cit.*, pp. 129 a 136.

la DGT, pese a que motiva suficientemente el cambio, se guarda mucho de hablar de “cambio de criterio”, de tal manera que, en cuanto a sus efectos temporales, prescinde el razonamiento de la anterior V0179-17, que hemos reproducido, y en su lugar dictamina que: “(e)n consecuencia, de todo lo anterior, desde el 1 de enero de 2017, fecha de efectos de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios presados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Esta solución del caso que venimos comentando, mediante modificación legislativa y nueva consulta vinculante de tributos que “cambia” sin decirlo su nuevo y reciente anterior criterio, nos resulta bastante ilustrativa de los problemas que pueden plantearse ante la publicación de una sentencia, que contradiga los criterios de una contestación a una consulta vinculante.

Porque, si la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de julio de 2016 privó de efectos vinculantes a la Resolución de la DGT de 18 de junio de 1986, motivando el cambio de criterio de la V0179-17, que se pronuncia por la sujeción al impuesto de los servicios consultados con efectos de la publicación de la sentencia, produciéndose los efectos del segundo nuevo criterio sentado por la V1706-17 con fecha 1 de enero de 2017, podría resultar¹²²⁴ que los órganos de aplicación de los tributos estarían obligados a aplicar la no sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados y procuradores por el turno de oficio entre 18 de junio de 1986 y 15 de julio de 2016, pero tendrían que considerarlos sujetos y no exentos entre 16 de julio de 2016 (fecha de publicación de la sentencia del TJUE) y 31 de diciembre de 2016 (fecha del nuevo criterio de V1706-17, producido por imperativo legal).¹²²⁵

¹²²⁴ No olvidemos que el IVA se devenga trimestralmente.

¹²²⁵ De hecho, parece que alguna Dependencia de Gestión Tributaria lo intentó, dictando propuestas de liquidación aumentando la base imponible de IVA del ejercicio 2016 en los términos

6.1.3.5 La revisión del criterio de la consulta

a) Cambio de criterio por la propia DGT

Es evidente que, si la Administración –hecha excepción de los casos en los que debe cambiar el criterio por alteración normativa o existencia de jurisprudencia en sentido contrario o distinto- entiende que el criterio fijado por una consulta no es correcto, por ejemplo, por contener una interpretación no ajustada a Derecho de las normas, puede cambiarlo, o propiciar su modificación, pero el nuevo criterio sólo podrá aplicarse al ejercicio de derechos o al cumplimiento de obligaciones tributarias que deban producirse con posterioridad a la fecha de la contestación o resolución que establece el cambio de criterio, salvo que ese nuevo criterio fuera favorable para el obligado tributario.¹²²⁶

El cambio de criterio en una nueva consulta deberá motivarse especialmente por así establecerlo tanto el artículo 35.1 c) de la Ley 39/2015,

explicados. Para nosotros, la solución era otra, pues estimamos que el cambio de criterio de V0179-17 puede ser ilegal, ya que la jurisprudencia del TJUE que aplica, no se ajusta exactamente al caso español. El ejemplo, con todo, es muy ilustrativo del problema. Y es que como ha escrito y lo compartimos FALCÓN Y TELLA “si se establece un criterio distinto por el Tribunal Supremo, o por el Tribunal de Luxemburgo, la publicación de la sentencia impide que el interesado pueda alegar una confianza legítima en que se le aplique un régimen tributario más favorable que el que resulta de la correspondiente sentencia. Pero de nuevo ello es así solo respecto de situaciones posteriores a la publicación de la sentencia.” Lo que es algo, a nuestro juicio, muy distinto a lo que hizo la DGT, pues excluye una interpretación en abstracto y con carácter preventivo de la jurisprudencia: la identidad del supuesto contemplado por la sentencia y el objeto de la consulta que sentó doctrina es lo primero que debió constatarse. Véase FALCÓN Y TELLA, R., “La confianza legítima en el ámbito tributario (I): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2012, BIB 2012\3398, Disponible online en www.aranzadidigital.es.

¹²²⁶ En este mismo sentido, se ha pronunciado la DGT en la consulta vinculante V0001-13, en la que concluye que “ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración Tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio”.

como el artículo 68.1 del RGGIAT, pues, como ha indicado LÍVIO GOMES, aunque está claro que la Administración puede cambiar de criterio administrativo, “para hacerlo tendrá que seguir los cauces jurídicos que el ordenamiento establece, tal como el deber de motivación (artículo 54.1 LRJPAC)¹²²⁷, ya que en caso contrario la conducta sería arbitraria o contendría una desviación de poder, generaría inseguridad jurídica, vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la Ley y la imposibilidad práctica de que preste la tutela judicial efectiva.”¹²²⁸

Existiendo una consulta vinculante, el órgano de aplicación de los tributos está obligado a aplicarla, resolviendo según los criterios de la contestación, esto es, no puede apartarse del criterio de la misma y, si lo hace, los actos que dicte deben ser objeto de anulación, sin que puedan los Tribunales Económico-Administrativos entrar en el fondo del asunto si el obligado tributario, que ajustó su conducta al criterio manifestado en la consulta inaplicada, alega sólo ese motivo. En estos términos, se ha pronunciado el TEAC en varias resoluciones, entre las que destaca la de 15 de diciembre de 2015. Es más, el derecho del obligado tributario que ha aplicado la consulta vinculante a que se respete su situación, pese al cambio de criterio posterior, es, según doctrina reiterada del TEAC, que refleja también esta resolución, oponible si se intenta revisar su autoliquidación:

“Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad

¹²²⁷ Actual artículo 35.1 c) de la LPAC.

¹²²⁸ LÍVIO GOMES, M., *Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria*. Atelier Libros, Barcelona, 2011, p. 57. La referencia al artículo 54.1 de la Ley 30/1992 que se contiene en la cita debe actualmente entenderse hecha al artículo 35.1 a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del TEAC, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la LGT. (...) Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.”¹²²⁹

La propia DGT, como se ha apuntado al hablar del cese de los efectos vinculantes por existir jurisprudencia aplicable, ha venido manteniendo que, en relación con los efectos de un cambio de criterio, “ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio.”¹²³⁰ Es decir, que el cambio de criterio sólo tiene efectos prospectivos, por lo que el criterio anterior mantiene sus efectos vinculantes y debe aplicarse en el espacio temporal de su vigencia.

Ahora bien, la vinculación debería ceder si la Administración constata que, de las normas que debe aplicar interpretadas en la consulta que cambia su criterio, resulta un régimen más favorable, que el reflejado en la consulta invocada o directamente aplicada por el contribuyente, o incluso posiblemente

¹²²⁹ TEAC, Resolución de 15-12-2015, RG 00/01503/2014, FJ 2. Reitera criterio de TEAC, Resolución de 22 de septiembre de 2015, RG 00/2294/2013, FJ 3.

¹²³⁰ Consultas DGT V0001-13, de 2 de enero de 2013 y también V0002-13, de 2 de enero de 2013, y V0179-17, de 25 de enero de 2017. No lo ha hecho constar así la DGT en la reciente consulta vinculante V1737-19 de 9 de julio de 2019, que, pese a suponer un cambio de criterio (como se encarga de advertir) frente a la consulta vinculante V0140-14, de 22 de enero de 2014, no especifica los efectos temporales del cambio.

aplicable por la Administración al enfrentarse al caso concreto en base a la fecha en que se materializó la obligación tributaria, o se ejercieron los derechos.

Para FALCÓN Y TELLA, si bien está claro que las consultas –mejor dicho, las respuestas a las consultas- no vinculan a los particulares en general, y tampoco al consultante en particular, vinculando únicamente a la Administración, quien, además, debe aplicar a terceros que se encuentren en la misma situación el criterio contenido en las contestaciones, esto sólo debe hacerlo en la medida en que ello no perjudique al interesado. Esto debe ser así, llega a decir el autor, porque, si la Administración “entiende que de las normas vigentes resulta un régimen más favorable para el interesado, sea el consultante o un tercero en la misma situación, ha de aplicar dicho criterio, pues en otro caso se vulneraría el artículo 103.1 de la CE, según el cual la Administración actúa con sometimiento pleno a la Ley y el Derecho.”¹²³¹ En nuestra opinión, si el nuevo criterio sentado en una consulta distinta es más favorable al obligado tributario, debe éste aplicarse por la AEAT por las razones expuestas, pero si es más gravoso, y el criterio de la consulta aplicado por el contribuyente estaba plenamente vigente cuando materializó su obligación tributaria, debe respetarse ese anterior criterio, que, en palabras de FALCÓN Y TELLA “puede llevar a la aplicación de un criterio no ajustado a Derecho, lo que se justifica en la seguridad jurídica y en los preceptos de la LGT antes citados, pero sólo si ese criterio resulta más favorable al contribuyente, y en tanto no se modifique el mismo, lo que sólo puede hacerse respecto a hechos imponderables futuros.”¹²³²

b) Cambios de los criterios de las consultas vinculantes por existir doctrina contraria del TEAC

¹²³¹ Que, en nuestra opinión, debieran haber motivado un cambio de criterio en una nueva consulta, aunque el autor no distingue.

¹²³² FALCÓN Y TELLA, R.: “La confianza legítima en el ámbito tributario (I)...” *op. cit.*, www.aranzadidigital.es

Según lo dispuesto en el artículo 239.8 de la LGT, la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos y a los órganos económico-administrativos de las CC AA y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las CC AA. Se establece igualmente por este precepto, tras la modificación del mismo operada por la disposición final 3.6 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que el TEAC recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el artículo 86.2 de la LGT. El texto original no contenía esta doble obligación -prevención de mencionar expresamente que se trata de doctrina reiterada y obligación de publicación de las resoluciones-, lo que había suscitado las críticas de la doctrina, pues se ponía al obligado tributario ante la difícil tesitura de tener que conocer todas las resoluciones del TEAC y contestaciones a consultas, o necesitar constantemente la asistencia de un experto jurídico, que tuviera ese conocimiento.¹²³³

Esta reiteración de doctrina del TEAC podrá producirse en dos tipos de procedimientos:

- en un procedimiento general económico-administrativo en única instancia regulado en los artículos 235 a 240 de la LGT, en los supuestos del artículo 229.1 letras a) y b), es decir, cuando se trate de reclamaciones económico-administrativas que interpuestas contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la

¹²³³ Cfr. MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., "Ley General Tributaria...", *op. cit.* pp. 972-973.

Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las CC AA; y en los casos que podríamos llamar de competencia *per saltum* del TEAC, esto es, cuando la resolución que hubiera de dictarse en la reclamación económico-administrativa fuera susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC, el interesado podrá interponer la reclamación directamente ante este órgano, prescindiendo de la primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local (artículo 229.6 de la LGT).

- en un recurso de alzada ordinario presentado contra la resolución dictada en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales o por los órganos económico-administrativos de las CC AA, regulado en el artículo 241 de la LGT.

La doctrina reiterada del TEAC en estos procedimientos vincula a toda la Administración Tributaria, por tanto, también a la DGT, que debería adaptar los criterios vertidos en sus contestaciones a consultas si no se ajustan al criterio establecido así por el TEAC.

Pero el cambio de criterio puede deberse también a una resolución del TEAC, dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ya que a tenor de lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT, los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos, incluidos los órganos económico-administrativos autonómicos, y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las CC AA.

Asimismo, parece que el cambio de criterio podría deberse a una resolución dictada por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina en un recurso de alzada para unificación de doctrina, regulado en el artículo 243 de la

LGT, en cuyo número 5 se establecen idénticos efectos vinculantes para sus criterios, si bien este caso no se está dando en la práctica.¹²³⁴

El propio TEAC reiteradamente ha venido entendiendo que, en estos supuestos que acabamos de comentar, el efecto vinculante de las consultas, o, mejor dicho, de sus resoluciones, desaparece en cuanto el TEAC siente doctrina en un recurso de alzada para unificación de criterio, dado que así está establecido en el apartado 7 del artículo 239 de la LGT (también añadimos nosotros, en los artículos 242.4 y 243.5 de la LGT). En resumen, entiende el TEAC que, si sobre la cuestión existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos, pues si no se respetase esta interpretación se estaría incumpliendo el precepto citado.¹²³⁵

El problema se ha planteado al establecer los efectos temporales de esa vinculación a toda la Administración, pues el TEAC entendió en la Resolución de 8 de marzo de 2018¹²³⁶, que a estas resoluciones, que establecen un nuevo criterio, no le son aplicables las limitaciones temporales de las consultas tributarias, ya que el artículo 89.1 de la LGT determina que las consultas son vinculantes “en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso...”, mientras que esto no se establece respecto a las resoluciones del TEAC, a las que se da en la Ley, en opinión del Tribunal, “un trato diferente a las consultas vinculantes (no son jurisprudencia)” lo que no se hace respecto a “las

¹²³⁴ Desde luego, no hay precedentes, el Recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina se ha usado sólo una vez originando el único pronunciamiento de la Sala Especial para Unificación de Doctrina, la Resolución de 24 de noviembre de 2010, RG 00/04138/2010.

¹²³⁵ TEAC, Resolución de 8 de marzo de 2018, RG 00/07502/2015. Así también lo ha interpretado el TEAC en sus resoluciones RG 00/04185/2014, RG 00/04454/2014, RG 00/5693/2014, RG 6331/2013 todas de 10 de septiembre de 2015 y RG 00/02294/2013 de 22 de septiembre de 2015.

¹²³⁶ Reiterado en las Resoluciones RG 00/07507/2015, RG 00/07508/2015 y RG 00/07509/2015 todas anuladas por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019, rec. 866/2016.

resoluciones de unificación de criterio (que se asemejan a jurisprudencia dado su carácter vinculante recogido en el artículo 242.4 LGT).”¹²³⁷

En este sentido, se estimó que el criterio sentado por una resolución del TEAC tiene “mayor fuerza vinculante”, que el establecido por las consultas, pues se proyecta incluso a los Tribunales Económico-Administrativos. Además, el TEAC mantenía que nos encontrábamos ante supuestos de cambio de criterio interpretativo y no ante un cambio normativo, por lo que no habría que respetar los límites temporales del artículo 10.2 de la LGT (irretroactividad de las normas tributarias)¹²³⁸. Y, por todo ello, el TEAC vino a concluir que “El hecho de que el obligado tributario haya actuado amparado en las consultas vinculantes impide que su conducta pueda ser objeto de sanción, al no apreciarse negligencia en su comportamiento, pero ello no impide que, ante un cambio de criterio, se puede proceder a la comprobación correspondiente por parte de la Administración Tributaria, siempre y cuando no hayan prescrito el derecho a liquidar de la

¹²³⁷ Conviene recordar que ni la doctrina del TEAC ni las consultas tributarias, que emanan de una autoridad administrativa, son realmente fuentes del Derecho. Ciertamente las consultas no son jurisprudencia, pero la doctrina del TEAC tampoco. Es verdad que la LGT en el artículo 242 ha zanjado el conflicto entre unas y otras de forma tajante en favor de la prevalencia de la doctrina del TEAC, sin embargo, la dureza de esta resolución parece fuera de lugar, no son pocas las veces en que el TEAC cita el criterio de la DGT y viceversa. Además, la doctrina sentada en unificación de criterio tampoco es definitiva, cabe reacción por parte de la DGT, como veremos más adelante. En este sentido es sumamente ilustrativo el comentario a esta resolución de BAS SORIA. J., “El valor prevalente de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 424, Centro de Estudios Financieros, junio 2018, p. 147-148.

¹²³⁸ Este particular, ha sido objeto de crítica por MARTÍN QUERALT quien ha afirmado que “sostener que lo que se cambia es el criterio y no la norma aplicable al caso suscita una notoria interrogante. Si lo que está prohibido, con carácter general y salvo disposición expresa en contrario, es la retroactividad de la norma, no parece justificado que lo que pueda tener efectos retroactivos, sin más límites que el de la prescripción, pueda ser el criterio administrativo acerca del contenido de la norma. Salvo que se piense que lo importante es el criterio y no la norma -en cuyo caso no merece la pena seguir hablando-, habrá que concluir que admitir la retroactividad del criterio administrativo concluye, en definitiva, por admitir la retroactividad de la norma. Estamos hablando, en definitiva, de la entronización de eso que Alejandro Nieto ha definido, muy acertadamente, como el Derecho forense, a despecho de las exigencias dogmáticas que conlleva una mínima sistematización del complejo normativo.” MARTÍN QUERALT, J., “Las mudables fuentes del ordenamiento tributario ...”, *op. cit.* Disponible online en Smarteca.

Administración tributaria en relación con los mismos.” En suma, a tenor de la resolución que venimos glosando, el efecto vinculante de las consultas prohíbe que, en tanto mantengan su vigencia, el interesado pueda ser regularizado, pero una vez que el TEAC sienta doctrina el efecto vinculante desaparece y se pueden regularizar los ejercicios no prescritos, siempre que la comprobación se inicie después de la publicación de la resolución del TEAC.¹²³⁹

Esta doctrina del TEAC sobre la aplicación temporal de sus resoluciones no ha llegado a constituir doctrina vinculante, pues el reclamante, entendiendo desestimada la reclamación por silencio administrativo, interpuso recurso contencioso-administrativo, con posterioridad, pero antes de que la Audiencia Nacional resolviera el recurso interpuesto, la reclamación fue resuelta expresamente por el TEAC conforme se ha expuesto, y finalmente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019¹²⁴⁰ anuló los actos administrativos recurridos y declaró expresamente que “la resolución expresa del TEAC de 8 de marzo de 2018, carece de los efectos jurídicos por ser contrario a lo dicho en esta sentencia”.

La cuestión de fondo que examinaron tanto el TEAC como la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional la constituyen cuatro liquidaciones dictadas en procedimiento de comprobación limitada de los ejercicios 2010 a 2013, en los que la Administración negó al contribuyente la aplicación de criterio interpretativo sentado por varias consultas vinculantes e incluso por la propia AEAT en una nota informativa de marzo de 2010 y en los manuales del IRPF de todos los ejercicios comprobados, al que el contribuyente se había acogido, ya que éste criterio había sido cambiado con posterioridad por

¹²³⁹ FJ Cuarto de la Resolución de 8 de marzo de 2018, RG 00/07502/2015.

¹²⁴⁰ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4, Sentencia de 17 de abril de 2019. Recurso 866/2016, ROJ: SAN 1829/2019 - ECLI: ES:AN:2019:1829.

la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio¹²⁴¹.

La Audiencia Nacional, tras efectuar en la citada sentencia un apretado pero completo repaso de la jurisprudencia comunitaria y nacional sobre la aplicación del principio de confianza legítima, invoca la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018¹²⁴², a tenor de cuya doctrina la Administración no puede exigir un tributo con criterios distintos cuando puedan identificarse “actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes” como por entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. Dicho de otro modo, la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquel en que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado ajustar su comportamiento a esos actos propios. Aplicando esta jurisprudencia del Tribunal Supremo al caso de autos, la Audiencia Nacional concluye que el principio de confianza legítima impide que la Administración aplique el nuevo criterio interpretativo fijado por el TEAC para comprobar y liquidar conforme a dicho criterio ejercicios, aun no estando prescritos, en los que el contribuyente aplicó el criterio administrativo indubitadamente fijado por la Administración hasta ese momento.¹²⁴³

¹²⁴¹ TEAC, Resolución de 5 de febrero de 2015, RG 00/03654/2013, unificación de criterio.

¹²⁴² Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia de 13 de junio de 2018, Recurso 2800/2017, ROJ: STS 2397/2018 - ECLI: ES:TS:2018:2397.

¹²⁴³ A la misma conclusión había llegado el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Málaga), Sec. 3, en su Sentencia de 19 de julio de 2018, Rec. 550/2017, ROJ: STSJ AND 11583/2018 - ECLI: ES:TSJAND:2018:11583, FJ 3, al declarar que este supuesto “sin estar perfectamente resuelto por la norma legal, si apunta hacia la imposibilidad que afecta a la Administración de realizar esta corrección retroactiva de su anterior criterio vinculante. Razones relacionadas con la seguridad jurídica y con su corolario principio de protección de la confianza legítima abonan esta solución. La consulta vinculante, y la posibilidad de extensión de sus efectos a supuestos idénticos, se configura como un elemento encaminado

En definitiva, como ha resumido perfectamente ADAME MARTÍNEZ, no es posible aplicar la doctrina del TEAC con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el contribuyente ajustó su comportamiento al precedente expresado como criterio en una consulta vinculante, que resultaba aplicable durante el período impositivo de que se trate.¹²⁴⁴

Sólo nos queda hacer un par de reflexiones finales para terminar este apartado.

En primer lugar, que la LGT no sólo se limita a establecer la prevalencia de los criterios del TEAC frente a los sentados por la DGT en contestaciones a consultas vinculantes. También ofrece una solución para los casos de desencuentro entre ambos criterios mediante el propio recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina, al que antes se ha aludido, previsto en el artículo 243 de la LGT. Efectivamente, el artículo 243 habilita al Director General de Tributos del Estado y a los Directores Generales de Tributos de las CC AA para interponerlo contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC “cuando estén en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones”.

a dotar de seguridad jurídica al contribuyente que se precave de adaptar su conducta a los criterios previamente expresados por la Administración. De escaso servicio para este fin sería la respuesta vinculante si se admitiera, tal y como propone la Administración demandada, que cualquier resolución judicial o económico administrativa que la rechazara, habilitase a la Administración para corregir a quienes se ajustaron al criterio administrativo sobrevenidamente modificado. El momento a partir del cual rige la jurisprudencia o doctrina administrativa que supera al criterio expresado en la consulta será el del dictado de la resolución de que se trate, para a partir de entonces la Administración tributaria rectificar las declaraciones que se refieran a períodos impositivos posteriores a esta fecha, y que hayan ignorado la nueva interpretación prevalente de los Tribunales.” En el mismo sentido, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Málaga), Sentencia de 19 de septiembre de 2018, Rec. 553/2017, ROJ: STSJ AND 9915/2018 - ECLI: ES:TSJAND:2018:9915, FJ 4.

¹²⁴⁴ ADAME MARTÍNEZ, F.D., “Reflexiones sobre seguridad jurídica y litigiosidad tributaria”, *Blog Taxlandia* [en línea], 19 de marzo de 2019, disponible en <https://www.politicafiscal.es/>

La Ley no indica qué tipo de desacuerdo, bastaría por tanto con que el Director General de Tributos no comparta lo resuelto por el TEAC. Tampoco limita que tipo de resolución del TEAC puede ser objeto de este recurso extraordinario, por lo que entendemos que, mediante el mismo, el Director General puede combatir lo resuelto tanto en una reclamación interpuesta *per saltum* en única instancia, como en un recurso ordinario de alzada, e incluso en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. El desacuerdo puede perfectamente consistir en la discrepancia existente entre el criterio de la DGT expresado en una contestación a consulta tributaria y el manifestado por el TEAC en una resolución. En opinión de BAS SORIA, que compartimos, “el único motivo que debía amparar la interposición de este recurso debería ser ese: la discrepancia entre lo manifestado en una consulta y lo resuelto en una reclamación por el TEAC”.¹²⁴⁵

En segundo lugar, si bien actualmente en las resoluciones del TEAC recogidas en la base de datos de Doctrina y criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA, Ministerio de Hacienda)¹²⁴⁶ se deja constancia debidamente resaltada cuando el criterio ha sido anulado por la

¹²⁴⁵ BAS SORIA, J., “El valor prevalente ...”, *op. cit.* p. 148. Desde luego, idóneo para ello es. Como ha dicho el propio TEAC en Resolución de 13 de diciembre de 2011 RG 00/00229/2009: “Se configura así este recurso como vía o sistema extraordinario o excepcional para revisar el criterio manifestado por el TEAC, en cuanto existe una divergencia, con especial trascendencia y complejidad, entre la interpretación normativa que dan los órganos de gestión tributarios y el superior órgano revisor económico-administrativo. Se trata, por tanto, de fijar un criterio unitario por parte de un órgano mixto de la Administración tributaria, que la vincule a toda ella, a partir de la resolución que se adopte, en la aplicación de los tributos y en la revisión económico-administrativa que se efectúe de los actos dictados por los órganos encargados de dicha aplicación. De esta forma, el recurso extraordinario para la unificación de doctrina se limita a fijar doctrina, sin revocar la resolución objeto de recurso, como tampoco analiza la totalidad de las pretensiones ejercitadas en vía económico-administrativa por los particulares interesados, limitándose a analizar aquel criterio o criterios de la resolución, respecto de los cuales el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda esté en desacuerdo, con ánimo de establecer una doctrina uniforme que afecte a la Administración tributaria. Su eficacia es pues meramente interpretativa, sin reconocer situaciones jurídicas individuales.”

¹²⁴⁶ Disponible en <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/>

jurisprudencia, no ocurre lo mismo en las consultas publicadas en la base de datos de Consultas de la Dirección General de Tributos¹²⁴⁷, donde no hemos observado en las consultas afectadas la más mínima constancia del cambio de criterio operado por doctrina del TEAC, ni por la jurisprudencia¹²⁴⁸ y ni siquiera por cambio de criterio de la propia DGT. Y esto, que ya de por sí nos parece criticable, dado que puede comprometer los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica, manteniendo en la base de datos, sin identificar, criterios ilegales, anulados o cambiados, resulta contrario también al deber de información y asistencia a los obligados tributarios, consagrado en el artículo 85.1 de la LGT, pues mal se asiste al obligado tributario si se le confunde con un criterio que no es válido.¹²⁴⁹

¹²⁴⁷ <https://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

¹²⁴⁸ Por ejemplo, en la consulta vinculante V2699-19 se opera un cambio de criterio por existir jurisprudencia del TJUE (Sentencia de 19 de diciembre de 2018, asunto C-51/18), según se manifiesta en la misma, y ni siquiera se identifican las consultas vinculantes afectadas por el cambio de criterio.

¹²⁴⁹ Son muy gráficos en este sentido, los últimos párrafos del Fundamento Jurídico Séptimo de la citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019: “A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable. A la opción por este sistema no ha sido ajeno el Legislador; entre otras razones por eso se explican las obligaciones que recaen sobre la Administración de información y asistencia del artículo 85.2, b), c) y e), las actuaciones de comunicación del artículo 87.1, o las consultas del artículo 89 de la LGT a las que ya nos referimos. Resulta manifiestamente contradictorio que en un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.” Para que el obligado tributario pueda seguir las pautas que le marca la Administración, en un sistema tributario en el que se le imponen un sinnúmero de obligaciones y entre ellas, la de autoliquidar, el principio de confianza legítima también exige que queden meridianamente claros los límites temporales de aplicación de los criterios.

En base a ello, de *lege ferenda*, creemos que debería modificarse la LGT, estableciéndose la obligación de los órganos con capacidad para establecer doctrina vinculante de hacer expresa mención en sus resoluciones de su límite temporal de aplicación retroactiva respecto a cambios sobre criterios públicamente manifestados con carácter previo.¹²⁵⁰ Esta mención de su límite temporal de aplicación debería constar asimismo con claridad meridiana en las publicaciones de estas resoluciones y contestaciones, de manera que el obligado tributario tras la consulta, normalmente a través de las bases de datos oficiales, pueda tener la certeza de si la consulta o resolución del TEAC que ha encontrado en las mismas está vigente (como se hace constar por ejemplo, en www.boe.es respecto a las normas jurídicas) y no ha sido modificada, por lo que puede aplicarla al supuesto concreto por el que consulta.

Esta medida debería completarse, en aras de la aplicación más eficiente de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica en la interpretación de las normas tributarias, con un mecanismo de revisión de oficio y puesta al día de los criterios publicados afectados por cambios normativos o jurisprudenciales, inexistente en la actual normativa.¹²⁵¹

¹²⁵⁰ En este sentido, FLÓREZ TELLA, C., “Documento sobre confianza legítima, al hilo del último Paper nº 13 sobre seguridad jurídica”, *Revista Interactiva de Actualidad* núm. 45, de 10 de diciembre de 2019, AEDAF, Madrid, p. 15.

¹²⁵¹ En la Base de datos de Doctrina Tributaria – Consultas Tributarias 1997-2019 de la DGT hay múltiples ejemplos de consultas vinculantes que han devenido “obsoletas” por los cambios legislativos y que se mantienen en dicha base de datos sin corrección alguna, por ejemplo, en la consulta vinculante V2248-06, en la que se consulta sobre si se pueden presentar copias de facturas en las actuaciones de comprobación limitada y de inspección, la DGT, tras el examen de los artículos 117, 141 y 142 de la LGT, todos vigentes actualmente con la misma redacción que en la fecha de la consulta, sienta el criterio de que “Como consecuencia de lo dispuesto en la normativa señalada las facturas aportadas en el procedimiento deberán ser originales, recordándose a este respecto lo dispuesto en el artículo 29.2 e) de la Ley General Tributaria, según el cual corresponde al obligado tributario conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones fiscales.” Actualmente, como hemos tenido ocasión de exponer, en los procedimientos tributarios, desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015 (LPAC), la presentación de documentos originales es absolutamente excepcional (artículo 28.3 y 5 de la LPAC). Además, esta Ley obliga, entre otros, a las personas jurídicas y a las entidades sin

6.2 La necesidad de prueba en el procedimiento de la consulta tributaria

6.2.1.1 La deficiente configuración legal de la aportación de prueba en el escrito de iniciación de este procedimiento y en la fase de instrucción

Como hemos apuntado en lugar precedente, nos llama la atención, que se configure como una posibilidad por el núm. 3 del artículo 61 del RGGIAT lo que para nosotros debiera ser un requisito que condicionase el efecto vinculante: que en la solicitud se acompañen los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria. Para que la Administración pueda dar una respuesta ajustada a Derecho y, sobre todo, debidamente motivada y acorde a las circunstancias del asunto consultado, se nos antoja vital que la consulta se formule siempre debidamente documentada. Esto es, precisamente, lo que el artículo 107.1 de la LGT de 1963 exigía: “Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.” El artículo 88.1 de la LGT vigente, sin embargo, no exige *prima facie* que las consultas se formulen “debidamente documentadas”. Literalmente dice que “(l)os obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.” La primera diferencia que apreciamos entre ambas normas es que ya no se distingue entre sujetos pasivos y otros obligados tributarios, lo que resulta lógico si tenemos en cuenta la definición de obligado tributario, que se

personalidad jurídica a relacionarse obligatoriamente de forma electrónica con las Administraciones; también a profesionales con colegiación obligatoria, siendo esta forma de relación voluntaria para otros obligados tributarios (artículo 14 de la LPAC). La presentación de facturas originales por registro electrónico, salvo que se trate de facturas electrónicas, cuyo uso no es el más habitual actualmente, es sencillamente imposible.

recoge en el actual artículo 35 de la LGT. La segunda diferencia nos parece una omisión grave: la LGT ya no exige que la consulta se formule “debidamente documentada” y como los requisitos del escrito de iniciación de este procedimiento se relegan al desarrollo reglamentario, el único atisbo de la antigua exigencia de documentación lo encontramos en el citado núm. 3 del artículo 66 del RGGIAT: “... aquella [la solicitud] se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria”. Lo que la anterior Ley exigía, ahora es meramente facultativo, se deja a discreción del obligado tributario, y ello necesariamente va generar problemas, a los que me referiré más adelante.

Dice el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua que “documentado, da” (participio pasivo de documentar) es, en su primera acepción, que es la que aquí cuadra, “(d)icho de un memorial, de un pedimento, etc.: Acompañado de los documentos necesarios.” Comentando el antiguo artículo 107.1 LGT de 1963, y preguntándose por la traducción práctica de esta exigencia de documentar, indica ADAME MARTÍNEZ que el mismo precepto se encargaba de aclararlo en su párrafo segundo. Para que ello fuera así, era preciso que en el escrito se expresasen con claridad y con la extensión necesaria los siguientes extremos: a) Los antecedentes y las circunstancias del caso; b) las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable; y c) los demás datos y elementos que sean relevantes para la formación de juicio por parte de la Administración tributaria. Las dos primeras exigencias, en principio, están claras por lo que no es preciso detenerse en ellas. No ocurre lo mismo con la tercera, que sí que puede plantear alguna duda. ¿Cuáles son exactamente esos otros “datos y elementos” que sean relevantes para la formación del juicio de la Administración?¹²⁵²

¹²⁵² ADAME MARTÍNEZ, F.D., “La consulta tributaria...”, *op. cit.*, p. 222

Para el citado autor, la expresión, que también se contiene actualmente en el artículo 66.1 RGGIAT, era “algo imprecisa e incluso peligrosa”. Peligros que se concretaban, a su juicio, en que la Administración rechazara cualquier escrito de consulta alegando que en el mismo no constan datos, que son relevantes para poder contestarla; o que argumentara que, en el escrito de consulta, constan los datos, pero sin la concreción necesaria como para poder formarse un juicio al respecto. En suma, para este autor, la Administración dispondría de argumentos legales para poder rechazar cualquier escrito de consulta, sin que el consultante pudiera hacer nada para defenderse. La Administración gozaba, por tanto, de amplios poderes para decidir si admitía a tramitación las consultas tributarias.¹²⁵³

Sin negar lo anterior, el mayor problema que ha venido dándose en la práctica con las consultas no parece que haya sido que se hayan establecido filtros para su admisión. Los dos mayores problemas han venido siendo, por un lado, que se contestan tardíamente y, por otro, la calidad de las contestaciones, que, muchas veces, es baja. Dicho esto, compartimos plenamente la conclusión de ADAME MARTÍNEZ, “esa discrecionalidad no puede ser absoluta hasta el punto que pueda disponer libremente sobre los procedimientos de consulta. Entendemos que el artículo 107 de la Ley General Tributaria no puede interpretarse así, porque no ha sido esa la intención del legislador al redactarlo. Lo que el legislador pretende en el fondo con esa norma es que la descripción de la operación a la que se refiere la consulta sea lo más completa posible.”¹²⁵⁴

A nuestro juicio, el artículo 88.1 de la actual LGT no debe plantear los problemas y peligros denunciados por la doctrina, que hemos reseñado. La Ley,

¹²⁵³ *Ibidem*, p. 223. Este peligro también ha sido denunciado por ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47-48, 1985, p. 447.

¹²⁵⁴ ADAME MARTÍNEZ, F.D., “La consulta tributaria...”, *op. cit.*, p. 223.

como hemos apuntado, relega al reglamento buena parte de la forma y contenido del escrito de solicitud, y nada dice actualmente sobre que las consultas deban contener esos datos y elementos que puedan ayudar a formar el criterio de la Administración. Es el artículo 66.3 del RGGIAT el que previene que la solicitud *podrá* acompañarlos, ya no dice que *deberá* hacerlo. También menciona “los documentos” junto con “los datos y elementos” que se pueden acompañar con el escrito; documentos cuya obligatoriedad de aportación, así lo entendemos nosotros, estaba implícita en la antigua LGT en la expresión y exigencia de que las consultas se formularan “debidamente documentadas”, pues a ello nos lleva la interpretación literal del antiguo artículo 107 LGT de 1963, que antes hemos realizado.

En la regulación actual del procedimiento, no cabría inadmitir la consulta por el hecho de no estar debidamente documentada y acompañada de los elementos y datos necesarios, ya que, al disciplinar la fase de instrucción de este procedimiento, el artículo 67.1 del RGGIAT establece que durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación. La única posibilidad de archivo de la solicitud -al margen del “archivo tácito” que supondría no contestar, o hacerlo muy tardíamente- la vemos en el hecho de que el consultante no subsane los defectos de la solicitud que le ponga de manifiesto la Administración o haga caso omiso del requerimiento de documentación y/o antecedentes que se le efectúe, en cuyo caso la Ley prevé el archivo de la misma.¹²⁵⁵

¹²⁵⁵ Efectivamente, el artículo 88.4 de la LGT establece que “La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.” La solución que proponemos la estimamos lógica, en base a lo dispuesto en el número 6 del artículo 66 del RGGIAT, que establece que, si la solicitud no reúne los requisitos del apartado 1 del precepto, uno de los cuales es detallar el objeto de la consulta, requerido al consultante para que lo subsane en el plazo de 10 días, de no atender este requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite.

El problema y peligro actual lo vemos, pues, no en el hecho de que la Administración pueda decidir no admitir a trámite la consulta que no esté debidamente acompañada de los datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración, porque lo impide el Reglamento, ya que la Administración puede requerirlos si no se hubiesen aportado, el peligro está precisamente en el hecho de que, por no contar con esos antecedentes y documentos, o contar con antecedentes y hechos incompletos o insuficientes, la Administración, saturada de consultas pendientes de contestar, no haga uso de las facultades que le confiere la norma reglamentaria -en cuyo número 2, también le faculta para solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado-, y pueda contestar mal, esto es, que en su contestación no dé respuesta a las dudas consultadas, o lo haga, como tantas de las veces hace, de manera ambigua, hipotética o alternativa (con múltiples alternativas de tratamiento tributario de la situación planteada según las circunstancias).

Este peligro de baja calidad de la contestación es aún mayor que el denunciado por la doctrina bajo la normativa anterior, pues no olvidemos que los efectos de la contestación, previstos en el artículo 89 de la LGT, no son exactamente iguales en el régimen actual, que en el de la Ley de 1963, incluso tras las sucesivas reformas operadas en el precepto. Las consultas tienen hoy efectos vinculantes, tanto para el consultante como para terceros no consultantes siempre que se cumplan sus requisitos subjetivos, objetivos, formales y procedimentales, establecidos legal (artículos 88 y 89 de la LGT) y reglamentariamente (artículos 65 a 68 del RGGIAT), entre los que se encuentra que exista identidad entre los hechos y circunstancias del consultante y los que se incluyan en la contestación a la consulta, o bien identidad entre su situación

y el supuesto de hecho planteado en la consulta, cuando quien pretende aplicarla es un tercero no consultante.

Por tanto, en nuestra opinión, resulta absolutamente imprescindible que, salvo que se consulte sobre hechos muy simples¹²⁵⁶, que se expliquen por sí mismos, las consultas se formulen necesariamente documentadas, como exigía el antiguo artículo 107 de la LGT de 1963, o lo que es lo mismo, acompañadas del correspondiente soporte probatorio de los hechos consultados, sin dejar la obligación de aportar esta prueba documental del caso concreto que se consulta a discreción del consultante o del funcionario del Centro Directivo encargado de la tramitación, aunque baste en la normativa actual con cumplir con el contenido mínimo del escrito, que señala el artículo 66.1 del RGGIAT, donde no se incluye la obligación de aportar documentación alguna de los hechos consultados.

En ese sentido, entendemos que, de *lege ferenda*, debería modificarse el artículo 88 de la LGT estableciendo la obligación de presentar toda la documentación necesaria para la formación del criterio de la Administración, o designar dónde se encuentran a los efectos del artículo 28.2 de la LPAC, que no es otra cosa que aportar prueba en este procedimiento.

Ello nos parece totalmente necesario si queremos que las consultas dejen de presentar las carencias que actualmente presentan, y que ponen en entredicho el principio de seguridad jurídica, a cuyo refuerzo teóricamente

¹²⁵⁶ Hay múltiples ejemplos, por citar uno reciente, la consulta vinculante V0043-19 en la que la descripción de los hechos es sencilla: “El consultante persona física realiza dos actividades económicas, una acogida al régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido (epígrafe 644.1 del IAE) y la otra de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos que tributa por el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido (epígrafe 861.2 del IAE)”; y la consulta sobre estos hechos también es simple: “Si existe obligación de presentación del modelo 390 a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

sirven.¹²⁵⁷ Estas carencias han sido denunciadas por AEDAF en el documento “Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro”¹²⁵⁸. Hay algunas deficiencias que exigen otro tipo de actuación, como la dilación en la contestación, que las convierte a menudo en un instrumento poco operativo para colmar las necesidades anticipadas de seguridad jurídica de los ciudadanos, y que necesitarían para su solución que se dote de más medios personales y humanos a los Centros Directivos encargados de resolverlas, o bien establecer un sistema más ágil de respuesta a las consultas más sencillas, quizás a través de la propia AEAT, aunque eso sí, asignándoles iguales efectos vinculantes, lo que exigiría una reforma normativa de mayor calado.

Pero la reforma que proponemos, que afecta sólo al procedimiento de la consulta, sí podría evitar que la DGT resuelva consultas a partir de hechos que son descritos, en más ocasiones de las que sería deseable, “en abstracto”, sin que puedan ser verificadas las circunstancias concurrentes en cada caso.¹²⁵⁹ Da toda la impresión de que quizás por la carga de consultas pendientes de resolver, la DGT no hace uso de la facultad que le confiere el núm. 1 del artículo 66 del RGGIAT, solicitando la documentación necesaria para no tener que contestar, también, “en abstracto”. Lo que, pensamos, impide la aplicación de los criterios de la contestación no solo a terceros, sino incluso al propio consultante con plenas garantías de efectos vinculantes y exoneración de responsabilidad.¹²⁶⁰

¹²⁵⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2, Sentencia de 9 de mayo de 2016, Rec. 933/2015, ROJ: STS 2050/2016 - ECLI: ES:TS:2016:2050, FJ 3.

¹²⁵⁸ AEDAF, Sección de Asesores Internos (coordinador D. Gómez-Olano González), “Inseguridad jurídica en España...”, *op. cit.*, p. 23.

¹²⁵⁹ Así, denuncia AEDAF, “en los casos en los que el contribuyente pregunta acerca de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en operaciones de reestructuración empresarial, la DGT frecuentemente opta por contestaciones preliminares, que quedan supeditadas a las circunstancias previas, coetáneas y posteriores que pueden ser posteriormente comprobadas por la Inspección tributaria, de cara a concluir si la operación reúne o no suficientes motivos económicos válidos.” *Ibidem*, p. 23.

¹²⁶⁰ No cabe duda de que la propia AEAT es consciente de este problema, pues en palabras de su actual Director General: “También habría que plantearse si no sería conveniente que

Mientras estas deficiencias no se corrijan, a nuestro juicio, el obligado tributario que quiera hacer valer los efectos vinculantes de una consulta deberá poner especial interés en aportar con el escrito prueba de los hechos concretos sobre los que consulta, si quiere evitar problemas posteriores y que se cuestionen los efectos vinculantes de la contestación, e incluso los que le exoneran de responsabilidad. De ello nos ocuparemos seguidamente.

6.2.1.2 Prueba de la identidad de hechos y circunstancias en la aplicación de los criterios de la consulta por el obligado tributario

Como vimos cuando estudiamos los presupuestos objetivos de la eficacia de la consulta, para que los criterios que fundamentan la contestación vinculen a la Administración no deben haberse alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito por el que se formuló la consulta o justificados con el mismo, en relación con los hechos que realmente se hayan producido. Así lo exige el párrafo segundo del artículo 89.1 de la LGT. A nuestro juicio, decíamos, quien pretenda la aplicación de los criterios de una consulta, debe estar en disposición de probar tal coincidencia por exigencia última del artículo 105 de la LGT: quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, obviamente de acuerdo con los principios de normalidad, facilidad, proximidad y demás aplicables que hemos estudiado en este trabajo. Como procedimiento tributario que es la consulta, deberemos acudir

determinado tipo de consultas tributarias de cierta complejidad tengan una fase de instrucción que permita delimitar con precisión los hechos sobre los que versa la consulta y, en consecuencia, aportar seguridad jurídica de cara a la posible aplicación del criterio no solo en dicho caso sino también a otros casos que respondan al mismo supuesto de hecho.” GASCÓN CATALÁN, J. y DE BULNES IBARRA, J.M., “Una nueva Administración para la lucha contra el fraude” en AA VV, “El fraude fiscal en ...”, *op. cit.*, p. 1185. Recordamos que la posibilidad de instrucción existe en la normativa vigente (artículo 66.1 RGGIAT), pero ¿se ha usado hasta ahora?

también a las normas sobre medios y valoración de pruebas que recoge el artículo 106 de la LGT.

A estos efectos, entendemos que la carga de la prueba incumbe tanto al consultante, que pretenda aplicar la contestación que ha recibido de la DGT, como a cualquier otro obligado no consultante, que estime que existe identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyen en la contestación a la consulta (artículo 89. 1, tercer párrafo de la LGT). En uno y otro caso, ante una comprobación por los órganos de Gestión tributaria o de Inspección, es normal que se compruebe en primer lugar si la obligación tributaria que se ha cumplido con aparente sujeción a los criterios establecidos por una consulta, se corresponde con los hechos consultados y dudas planteadas a la DGT, que no deben haber sufrido cambios.

a) Aportación de prueba por el consultante

El consultante que pretenda aplicar, o que ha aplicado ya, los criterios de una contestación de la DGT a unos hechos y circunstancias sobre los que ha consultado, por aplicación del artículo 105 de la LGT, deberá probar ante una eventual actuación de comprobación por parte de la AEAT, que los hechos y circunstancias que consultó y aquellos en base a los cual ha autoliquidado son los mismos y no se han alterado sustancialmente, como vimos en su momento. En aplicación del mismo artículo, será a la AEAT a la que corresponda probar los hechos impeditivos y extintivos, como sería la no vinculación por no coincidir los hechos o por haberse alterado.

En principio, quien parece que tendrá más fácil, disponible y próxima esta prueba será normalmente el propio consultante quien, de acuerdo con el artículo 217.6 de la LEC, de aplicación supletoria como sabemos, será quien deba acreditar la coincidencia de hechos y no alteración respecto a los consultados.

Efectivamente, el consultante será quien ha realizado los hechos determinantes de la obligación tributaria o del derecho sobre el que consulta. Es él, quien habrá aportado con el escrito mediante el que inició este procedimiento los antecedentes, documentos y circunstancias necesarios para la formación del criterio de la Administración, de ahí la importancia de no consultar “en abstracto” como denunciaba la AEDAF¹²⁶¹, ya que no solo se corre el peligro de recibir una respuesta de mala calidad, sino de recibir una respuesta que no haya verificado las circunstancias del caso, que pueden ser distintas a las consideradas por la DGT, con lo que los efectos vinculantes se rechazarían en caso de comprobación por los órganos de aplicación de los tributos.

El artículo 66.3 del RGGIAT indicaba, como hemos dicho reiteradamente, que el escrito de consulta se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria. Dado que se habla de datos, elementos y documentos, entendemos que, aunque no se limiten los medios de prueba de los hechos consultados que el interesado pudiera aportar, por la naturaleza de este procedimiento normalmente la prueba será documental en papel, o documental electrónica, pública o privada, o bien informes periciales.

Dado que el obligado tributario puede estar interesado en poder demostrar ante un órgano de aplicación de los tributos, que la documentación que aportó junto con su escrito de consulta, que sirvió de base a la contestación de la DGT en la que se ampara, es la misma que ha aportado en el eventual procedimiento de comprobación, pensamos que no da igual la forma de presentación de la consulta. Con la forma de presentación tradicional en papel y por registro físico o en cualquiera de los lugares establecidos en el artículo 16.4 de la LPAC, la

¹²⁶¹ AEDAF, Sección de Asesores Internos (coordinador D. Gómez-Olano González), “Inseguridad jurídica en España...”, *op. cit.* p. 23.

documentación quedaría en poder de un órgano que no pertenece a la AEAT, que es la encargada de aplicar los tributos, lo que puede ocasionar problemas a la hora de acreditar lo que se aportó, ya que normalmente las copias de la documentación no se sellan de entrada en los registros y los escritos que las acompañan a veces no son muy descriptivos en cuanto a la documentación adjuntada.¹²⁶²

Sin embargo, la presentación mediante formulario electrónico disponible en la web del Ministerio de Hacienda y Función Pública¹²⁶³, a través del Registro electrónico de dicho Ministerio¹²⁶⁴ se revela mucho más segura a estos efectos para el consultante. Accediendo a la web del Ministerio encontraremos las instrucciones, enlaces y modelos para presentar la solicitud y documentación adjunta. La presentación por registro electrónico exige acreditar la identidad a través de los sistemas de firma electrónica relacionados en el artículo 13.2 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los

¹²⁶² El artículo 31 del RD 1829/1999, de 3 de diciembre, en cuanto a los escritos que los ciudadanos envíen a las Administraciones públicas por correo certificado señala que “Las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos o entidades dirijan a los órganos de las Administraciones públicas, a través del operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, se presentarán en sobre abierto, con objeto de que en la cabecera de la primera hoja del documento que se quiera enviar, se hagan constar, con claridad, el nombre de la oficina y la fecha, el lugar, la hora y minuto de su admisión.” Es decir, cuando se opte por la presentación de una consulta por correo certificado (artículo 16.4 de la LPAC), sólo se sellará la primera hoja del escrito de consulta, lo que difícilmente probará que documentación se adjuntó.

¹²⁶³ El formulario y acceso al procedimiento y registro están disponibles en <https://sedeminhap.gob.es/es-ES/Sedes/Tributos/Procedimientos/Paginas/Default.aspx?IdProcedimiento=239>

¹²⁶⁴ El Registro Electrónico del Ministerio de Hacienda permite la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones relativos a su ámbito, donde se encuentra la DGT, en la forma y con el alcance previstos en el artículo 16 de la Ley 39/2015, y en los artículos 26 al 31 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. La creación y regulación de este Registro Electrónico se instrumentó por la Orden HAP/547/2013, de 2 de abril. El Registro Electrónico es único para todos los órganos del Departamento, quedando fuera de su ámbito la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que tiene su propio Registro Electrónico, creado y regulado por Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Servicios Públicos (DNI electrónico o firma electrónica avanzada-certificado X509.3 reconocido).

Además, la utilización del registro electrónico permite presentar documentación complementaria durante toda la tramitación del procedimiento, de forma absolutamente segura, ya que quedará automáticamente vinculada al expediente si se siguen las instrucciones, tal y como se indica en las instrucciones publicadas en la citada web: “Siempre que se realice la presentación complementaria de documentos electrónicos separadamente al formulario principal, el interesado deberá mencionar el número o código de registro individualizado proporcionado en la iniciación del procedimiento de consultas tributarias, o cualquier otra información o datos que permitan identificar unívocamente el formulario inicial que da comienzo al expediente administrativo de contestación de dicha consulta tributaria.”¹²⁶⁵

Lo más interesante, desde el punto de vista de la actividad probatoria, es que el registro electrónico emitirá automáticamente por el mismo medio un acuse de recibo firmado electrónicamente, en el que constarán el número o código de registro individualizado, la fecha y hora de presentación, una copia del escrito presentado o reproducción literal de los datos introducidos en el formulario de presentación y, lo más interesante, la enumeración y denominación de los documentos adjuntos al formulario de presentación o documento presentado, seguida de la huella electrónica de cada uno de ellos. A través de esa huella electrónica el interesado podrá demostrar siempre y con su sola mención, que la documentación que está presentando ante el órgano de Gestión o Inspección es absolutamente la misma que la que presentó ante la DGT junto con su consulta y, por tanto, que ésta tuvo en cuenta para formar su criterio al contestar.

¹²⁶⁵ Fecha de consulta de la web: 30/12/2019.

La necesidad de probar la identidad de hechos, antecedentes y circunstancias del consultante con los que se incluyeron en la consulta, que venimos estudiando, se ha planteado ya ante los tribunales. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2016¹²⁶⁶, resulta un ejemplo práctico del problema sumamente interesante, porque disponemos de toda la “secuencia” procesal de resoluciones producida ese caso, por lo que lo expondremos a continuación.

Se trataba de un supuesto en el que la Inspección de los tributos había rechazado aplicar con carácter vinculante la consulta CV172-08¹²⁶⁷ formulada por la entidad inspeccionada, Globomedia, por lo que la unidad inspectora, dependiente de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, liquidó con criterio distinto. En la reclamación en única instancia ante el TEAC, la entidad adujo que la Inspección estaba vinculada por el criterio dado por la DGT a consulta formulada por la reclamante. El TEAC, en su resolución de 18 de noviembre de 2011¹²⁶⁸, señaló que, si bien era un hecho probado que, con fecha 4 de junio de 2008, la interesada formuló a la DGT consulta sobre si, bajo los hechos y circunstancias que describía, se entendían o no “la condición de responsable económico de la obra”, y partiendo de tales términos, la DGT toma como “descripción sucinta de los hechos” (planteamiento de la cuestión) que “la consultante asume la iniciativa y la total responsabilidad de la grabación”, debía rechazar, como hizo la Inspección, la vinculación a la referida respuesta en base a las siguientes consideraciones del TEAC: a) Las referidas afirmaciones no

¹²⁶⁶ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 9 de mayo de 2016, Rec. 933/2015, Roj: STS 2050/2016 - ECLI: ES:TS:2016:2050.

¹²⁶⁷ Aparece recogida en la Base de Datos del Ministerio de Hacienda- DGT “Doctrina Tributaria - Consultas Tributarias 1997-2019” con número de consulta V1100-08. El número de la consulta recogido en la sentencia del Tribunal Supremo (CV172-08), debe ser la referencia de la contestación o bien el número de registro, que suelen ser los identificativos de los escritos de contestación de la DGT.

¹²⁶⁸ No aparece publicada en DYCTEA [fecha de consulta 30-12-2019], el dato se obtiene de la sentencia de la Audiencia Nacional casada.

responden al contenido real de los contratos suscritos por la reclamante con las Cadenas de Televisión. b) Son numerosas las consultas a la DGT en las que, bajo las circunstancias de hecho que realmente se dan en el presente caso, llegan a las mismas conclusiones que había llegado la Inspección. c) No se trata de que la Inspección no siguiera el criterio expuesto en la respuesta de la DGT sino de que decidió en función de los datos que le proporcionó el consultante y que no se correspondían con la realidad, al no hacerse constar en la pregunta las cláusulas contractuales fundamentales, que llevan a negar el carácter de éste como “productor audiovisual”.

Recurrida la resolución dictada por el TEAC ante la Audiencia Nacional, la misma dictó Sentencia en 3 de febrero de 2015 en la que la Sala llega a la conclusión de que el planteamiento de la consulta se efectuó en términos incorrectos. Este presupuesto de hecho equivocado, indujo a la Dirección General de Tributos a considerar a Globomedia como productora, y de ahí partió la respuesta de la Administración, que en la “descripción sucinta de los hechos” de la consulta vinculante se señala “que la consultante asume la iniciativa y total responsabilidad de la grabación”; y en la “contestación” se concluye que “de acuerdo con los datos proporcionados la consultante parece tener la condición de productor de acuerdo con la legislación anterior, tiene la iniciativa y la responsabilidad de la grabación y adquiere parte de los derechos, por lo que tiene derecho a la deducción fiscal”. En definitiva, concluye la Audiencia Nacional, “de acuerdo con el mencionado artículo 89.1 de la LGT, al no existir identidad entre los hechos y circunstancias expuestos por la actora, en los que se basa la respuesta de la DGT, y su auténtica labor en la producción de las series, la Administración tributaria no queda sujeta al criterio manifestado en su respuesta.”¹²⁶⁹

¹²⁶⁹ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 3 de febrero de 2015, recurso 451/2011, ROJ: SAN 292/2015 - ECLI: ES:AN:2015:292, FJ 6.

Dato importante en este recurso contencioso-administrativo, que influirá en el desenlace de esta cadena de recursos, es que Globomedia solicitó el recibimiento a prueba, al amparo de lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley 29/1998, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que debía versar sobre un único punto de hecho: la información de que dispuso la DGT para contestar la CV172-08 de 2 de junio. Y, a tal efecto, se propusieron los siguientes medios de prueba: a) Documental para que se requiriera al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Dirección General de Tributos, para que remita copia íntegra del expediente de consulta nº CV172-08 de 2 de junio de 2008 presentada por Globomedia, S.A. b) Testifical a cargo de quienes en la fecha de la consulta ostentaban los cargos de Director General de Tributos y Subdirector General de Impuestos sobre las personas jurídicas, respectivamente, para que declaren si, para resolver la consulta, tuvieron a la vista los contratos de producción suscritos por Globomedia con las Cadenas, así como aquellas otras cuestiones relativas a los hechos controvertidos que son objeto del presente procedimiento sobre los que han tenido conocimiento directo.

El recibimiento a prueba le fue denegado a la recurrente por auto de la Sala de 20 de diciembre de 2012, contra el que se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por otro auto de 25 de febrero de 2013.¹²⁷⁰

¹²⁷⁰ El auto de 20-12-2012 denegó el recibimiento a prueba con el sorprendente razonamiento de que “era indiferente para la resolución del presente recurso los términos en que se desarrolló una determinada consulta vinculante -aun en el caso de que su contenido fuera decisivo- cuando se trata de un acto de juicio que no constituye, como es sabido, fuente de derechos”. Por su parte, el auto de la Sala de instancia de 25-02-2013, que resolvió el recurso de reposición, desestimó el mismo “dada la manifiesta improcedencia de las diligencias probatorias interesadas, que, como ya se dijo en el auto impugnado, no versan sobre hechos, sino interpretaciones jurídicas”; razonamiento que igualmente nos deja perplejos, como también al Tribunal Supremo, que añade un significativo “(sic)” a ambos párrafos al transcribirlos en la Sentencia de la casación.

Interpuesto recurso de casación, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó la Sentencia de 9 de mayo de 2016, que venimos comentando, en la que se hacen consideraciones del mayor interés respecto a la prueba en el procedimiento de las consultas y su incidencia determinante para la vinculación. Comienza el Tribunal Supremo razonando que la LGT, en el artículo 89, para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Admitiendo que la consulta vinculante no es fuente de Derecho y que el criterio expresado en ella no vincula a los tribunales, ello no supone que los mencionados órganos administrativos, por disposición expresa de la Ley, puedan apartarse de la respuesta dada por la propia Administración, siempre que concurren los requisitos marcados por la LGT y el reglamento. En las actuaciones procesales, continúa razonando el Tribunal Supremo, “hay constancia del escrito de la mercantil formulando consulta tributaria al amparo del artículo 88 LGT, en el que se describen unos determinados hechos y se formula una cuestión. Y, asimismo, obra la respuesta de la DGT CV172-08, que contempla la descripción sucinta de hechos y la cuestión planteada.”

Con sólo esta documentación, a juicio del Tribunal Supremo, “no podría decirse que la Inspección resultara vinculada por la respuesta dada a la consulta”, eso sí, la Inspección no puede limitarse a negar sin más la vinculación, también le toca probar, y debe demostrar para desvincularse examinando “los contratos que determinan la condición del obligado tributario, que los hechos eran distintos de aquellos que se someten a la respuesta de la DGT.”

Seguidamente el Alto Tribunal deja constancia de lo que hemos denunciado en las páginas anteriores de esta tesis: que ni la LGT, ni el RGGIAT

exigen la aportación de documentación con la consulta y ello supone un evidentísimo riesgo de pérdida del carácter vinculante de la contestación; afirmando que, en principio, “de acuerdo con el régimen legal y reglamentario de la consulta vinculante, no era preceptivo aportar los mencionados contratos, asumiendo quien hace la consulta el riesgo de una calificación equivocada, porque el órgano competente para dar la respuesta contempla sólo la realidad que se describe en el escrito presentado.”

Pero, como continúa razonando la sentencia, en el presente caso, parece, que formó parte del expediente de la consulta una documentación adicional que pudo ser tenida en cuenta por la DGT, según se desprende de la solicitud de recibimiento a prueba, pues la recurrente solicitó que se requiriera a la DGT la copia íntegra del expediente de la consulta, con el fin de constatar la información de que dispuso el Centro Directivo para evacuar la consulta. Como dice el Tribunal Supremo cargado de razón, a nuestro juicio, “no puede rechazarse “a limine” su incorporación a los autos descartando todo su valor”. La sentencia, atendiendo al carácter escrito del procedimiento de la consulta vinculante, entiende que no procedía la testifical solicitada del Director General de Tributos y del Subdirector General, pero el derecho a un proceso con todas las garantías y el derecho a la prueba (artículo 24.2 de la CE), debió llevar a acordar la prueba documental solicitada, que, como se ha dicho, era, simplemente, la remisión de copia íntegra del expediente de consulta núm. CV172-08, de 2 de junio de 2008 presentada por la recurrente.

En consecuencia con todo lo anterior, el Tribunal Supremo casó la sentencia de 3 de febrero de 2015 de la Audiencia Nacional, anulándola y ordenó reponer las actuaciones al momento procesal del recibimiento del proceso a prueba, para que se practicase, únicamente, la documental solicitada e indebidamente denegada, y se continúe después el proceso hasta dictar sentencia. La sentencia, por tanto, no se pronuncia sobre la vinculación a la

Inspección de los criterios de la consulta dado que con la prueba obrante en autos (consulta escrita de Globomedia y contestación de la DGT) no podía establecerse, pero ello sí podía resultar del expediente, si se aportaron los contratos controvertidos con la consulta o en un momento posterior y fueron tenidos en cuenta por la DGT al contestar. Habiéndose denegado indebidamente esta prueba, la retroacción de actuaciones resulta lógica, si bien pensamos que la recurrente pudo hacer bastante más, anticipando esa prueba para hacerla valer en el recurso contencioso-administrativo (artículo 34.1 g) de la LGT).

El desenlace de esta cadena de recursos en aras de demostrar la identidad de los hechos con los que fueron tenidos en cuenta para la contestación, lo constituye la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2017.¹²⁷¹ En cumplimiento del fallo de la Sentencia del Tribunal Supremo, mediante auto de 29 de junio de 2016 de la Sección requirió al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Dirección General de Tributos, para que remitiera copia íntegra del expediente de la consulta nº CV172-08, presentada por Globomedia. Recibida la copia del citado expediente, por diligencia de ordenación se concedió a las partes sucesivamente el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, cosa que hicieron. No olvidemos que, como indica la sentencia de la Audiencia Nacional, esta prueba fue propuesta por la recurrente para acreditar que la DGT dispuso de los contratos firmados con las Cadenas de Televisión y de toda la información precisa para el adecuado y completo análisis de la consulta planteada, de lo que derivaría la vinculación de la Administración a lo manifestado en la repuesta, pues quedaría demostrada la identidad de los hechos y circunstancias necesaria al efecto. Pues bien, sorprende el resultado de la prueba, que se transcribe en la misma sentencia:

¹²⁷¹ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 12 de abril de 2017, recurso 451/2011. ROJ: SAN 1704/2017 - ECLI: ES:AN:2017:1704.

“Sin embargo, y pese a las afirmaciones de la demandante, en el expediente remitido a esta Sala no constan los contratos suscritos por Globo Media con las Cadenas de Televisión ni ninguna otra documentación o información adicional, al margen del escrito de consulta, en el que la actora describe los hechos y plantea la cuestión. Figura, asimismo, en contestación a un requerimiento de subsanación, la declaración de Globo Media de que, en el momento de plantear la consulta, no estaba tramitándose ningún procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen o calificación planteado” (FJ 4).

El resultado de la prueba no auguraba, pues, nada bueno para los intereses de la entidad recurrente. El Tribunal Supremo, como vimos anteriormente, había concluido en su sentencia que con esos antecedentes sólo –escrito de consulta y contestación de la DGT- no se podría deducir la vinculación de la Inspección a la respuesta si esta constataba, con base a los contratos que determinan la condición del obligado tributario, que los hechos eran distintos de aquellos que se sometieron a la respuesta de la DGT. Pues bien, la Audiencia Nacional, ante el resultado de la prueba, decide precisamente volver a examinar si los términos en los que se efectuó la consulta describen de modo certero la función asumida por Globomedia como coproductora en los mencionados contratos o si, como sostiene el TEAC (y la Inspección), son incorrectos y no se ajustan a la realidad. Tras un “reexamen y revisión de las alegaciones de las partes, de los contratos, y de la consulta vinculante”, que se detalla en la nueva sentencia, la Sala decide cambiar el criterio respecto del seguido en su anterior sentencia de 3 de febrero de 2015, anulada por el Tribunal Supremo, concluyendo “que la consulta planteada por la actora describe, aunque concisamente, la realidad de la posición contractual asumida por Globo Media con las cadenas de televisión.” Con lo que, en definitiva, la Sala considera en el FJ 4 de la sentencia que, “en el caso enjuiciado, existe identidad entre los hechos

y circunstancias del obligado tributario y los incluidos en la contestación a la consulta, por lo que de conformidad con el citado artículo 89 LGT los órganos de la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos debieron aplicar a la actora los criterios contenidos en la consulta tributaria, dado sus efectos vinculantes.”

En resumen, el caso examinado por los tribunales que hemos narrado supone un claro ejemplo de las dificultades en las que se puede encontrar en consultante si no efectúa un completo y preciso relato de hechos con datos y antecedentes pormenorizados en el escrito de consulta y si no la apoya de la oportuna prueba, que debe ser documental según concluye el Tribunal Supremo. Puede que esos documentos, que el recurrente al parecer aportó, pues en otro caso carece de sentido la solicitud de prueba en el recurso contencioso, se aportaran, pero lo cierto es que no aparecían en el expediente y, lo que es peor, resulta seguro que no se cuidó de acompañarlos del oportuno escrito o de relacionarlos en el escrito de consultas, con cuya copia sellada de entrada hubiera podido probar al menos indiciariamente que se aportaron. La utilización actualmente del registro electrónico para aportar estos documentos puede solventar, como exponíamos anteriormente, estos problemas probatorios.

Cuestión distinta, también examinada por la jurisprudencia, en este caso menor, es que en el escrito de consulta no se expongan todos los datos relevantes, esto es, que el relato de hechos de la consulta resulte incompleto, faltando datos relevantes para el caso consultado. De ello, se ha ocupado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de julio de 2015.¹²⁷² Según observa este pronunciamiento, si el consultante hubiere omitido

¹²⁷² Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Bilbao, Sec. 1, Sentencia de 15 de julio de 2015, Rec. 545/2014, ROJ: STSJ PV 2402/2015 - ECLI: ES:TSJPV:2015:2402. El Tribunal examina el régimen de la consulta en la Norma foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que establece en los artículos 83 y 84 un régimen de consultas escritas muy similar al establecido en la LGT, y en el

completamente la exposición de antecedentes y circunstancias determinantes de la consulta, aún podría darse el requerimiento de subsanación previsto en el artículo 66.6 del RGGIAT, pero el problema surge cuando el consultante efectúa el relato de hechos y circunstancias, pero omite alguno que resulta relevante y que no puede suponerse por la Administración tributaria, siendo descubierto posteriormente por la misma con motivo de un procedimiento de comprobación. Si esto ocurre, la consulta perdería sus efectos vinculantes, pues los criterios expresados en la contestación no pueden aplicarse al obligado si, además de las circunstancias, antecedentes y datos reseñados en el escrito de consulta, hay otros que influyen en su resultado (*rebus sic stantibus*).¹²⁷³

En este orden de cosas, el TSJ vasco realiza una serie de observaciones, que nos parece de interés resumir, pues dejan clara la actividad probatoria que cada parte debe desarrollar en el procedimiento de la consulta escrita y, si bien se apoyan en la Normativa Foral de Guipúzcoa, dada su similitud con la regulación del procedimiento en la normativa estatal, son para nosotros perfectamente extrapolables:

- En este procedimiento, no es dado a la Administración consultada verificar o comprobar los antecedentes y circunstancias expuestas por el obligado, debiendo limitarse a contestar a las cuestiones planteadas por este en razón a los datos expuestos por el mismo en el escrito de consulta, estén completos o incompletos, sean estos verdaderos o falsos, de suerte que son

Decreto Foral 49/2006 por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria.
¹²⁷³ Cita el TSJ del País Vasco el artículo 84-1 de la Norma Foral 2/2005, que establece que “En tanto no se modifique la normativa o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al obligado tributario los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta”. Los términos son prácticamente iguales a los que usa para definir esta cláusula *rebus sic stantibus* el párrafo segundo del artículo 89.1 de la Ley General Tributaria.

dichos datos, y no los omitidos, los que determinan el alcance, en su caso, vinculante de la consulta.

- El escrito de consulta debe ofrecer a la Administración tributaria el conocimiento de todos los antecedentes y circunstancias determinantes del caso,¹²⁷⁴ sin que proceda su integración o comprobación mediante un expediente o trámite *ad hoc*, no regulado por la normativa aplicable al procedimiento.

- Si el escrito de consulta cumple con las menciones señaladas por la norma, no puede imputarse a la Administración consultada que no haya tenido en cuenta datos en su poder a través de autoliquidaciones, que se han omitido en el escrito y que, por tanto, no son omisiones formales que deban subsanarse.

- El interesado no tiene la obligación de presentar los documentos que ya obren en poder de la Administración (artículo 53.1 d) de la LPAC) o hayan sido elaborados por esta, pero en ese caso deberá remitirse en su escrito de solicitud

¹²⁷⁴ Cita la sentencia el artículo 83.3 b) de la Norma Foral 2/2005, que, al contrario del artículo 88.2 de la LGT, no relega todo el contenido del escrito a la norma reglamentaria, el Decreto Foral 49/2006 que la desarrolla, estableciendo en este caso la ley foral el contenido mínimo del escrito, exigiéndose, entre otras menciones, que el consultante detalle los “antecedentes y circunstancias determinantes del caso”, lo que nos parece técnicamente bastante mejor que la solución adoptada por la LGT, como ya hemos tenido ocasión de exponer. Sobre todo, porque a diferencia de artículo 66 del RGGIAT, el reglamento foral desarrolla ese contenido mínimo del escrito establecido por la Norma Foral, detallando con mayor claridad el contenido probatorio del escrito, estableciendo que en el escrito de consulta se expresarán con claridad y con la extensión necesaria: “a) Los antecedentes y las circunstancias del caso. b) El objeto de la consulta, indicando la disposición tributaria concreta cuya aplicación suscita dudas a quien realiza la consulta y, en su caso, la interpretación que estime procedente de la misma. c) Los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria. d) La acreditación de que de la realización de los hechos, actos o negocios objeto de consulta se derivarán consecuencias tributarias para quien realiza la consulta.” Asimismo, en los casos de consulta que verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, se determinan con mayor claridad los datos que debe ofrecer el escrito.

al archivo o expediente en que aquellos se hallaren, previa exposición de los hechos o circunstancias que se pretende acreditar.

Por último, dos reflexiones del TSJ del País Vasco resumen perfectamente la actividad probatoria que debe realizar el consultante, coincidiendo con cuanto venimos exponiendo:

En primer lugar, que los datos relevantes para la formación de la opinión de la Administración “deben ser expuestos en el escrito de consulta, sin que pueda exigirse a aquella ninguna labor "ex post" de investigación o cotejo.”

Y, en segundo lugar, “(l)o que no puede hacer el consultante es dar por conocidos datos o circunstancias no expuestos directamente, como es de rigor, o tan siquiera por referencia a determinado expediente”, pues con ello estaría trasladando a la Administración “una carga que es exclusivamente suya” pues ello “no en vano afecta a su resultado o alcance”, haciendo que pierda sus efectos vinculantes.

b) Prueba de identidad de hechos, antecedentes y circunstancias por terceros no consultantes

Mayores dificultades probatorias se ofrecerán al obligado no consultante, que estime que existe identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluyen en la contestación a una consulta, cuyo criterio ha aplicado o pretende aplicar, con efectos vinculantes en tal caso ex artículo 89. 1, tercer párrafo de la LGT.

En principio, todas las consideraciones sobre la necesidad de prueba por el consultante que hemos vertido en el apartado anterior, serán aplicables a los terceros no consultantes. Ello, no obstante, a diferencia del consultante, los

demás obligados tributarios no tienen, en principio, acceso al expediente administrativo de la consulta y su conocimiento de los hechos consultados dependerá del relato de hechos que se contenga en la contestación de la DGT publicada en su Base de datos, que muchas veces es demasiado escueto, y de lo que pueda deducir de la propia contestación.

El riesgo es que el obligado que aplica la consulta introduzca, o no advierta que exista, cualquier variante en los hechos, como ocurrió en el caso examinado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de julio de 2017, que llevaría a que el órgano de aplicación de los tributos no se sintiera vinculado con la contestación:

“El régimen de la consulta vinculante supone que los órganos administrativos, por disposición expresa de la Ley, no pueden apartarse de la respuesta dada por la propia Administración siempre que concurren los requisitos subjetivos, objetivos, formales y de procedimientos establecidos legal (artículos 88 y 89 LGT) y reglamentariamente (artículos 65 a 68 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, Real Decreto 1065/2007). Sin embargo, para la Sala de instancia no existe la vinculación derivada de la consulta porque en este caso no se da el hallarse los interesados en la misma situación porque para la Sala de instancia medió una actuación que no se ajustaba a la causa típica de los negocios realizados.”¹²⁷⁵


¹²⁷⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sec. 2, Sentencia de 19 de julio 2017, Rec. 2862/2016, Roj: STS 3053/2017 - ECLI: ES:TS:2017:3053, FJ 3. En este caso, además, el Tribunal Supremo comparte el criterio de la Sala de instancia, distinto del sentado por la consulta que se pretendía aplicar, que como sabemos nunca vincularía a los tribunales de justicia: “Y sucede que, en el presente caso, además, el criterio expresado en la sentencia de instancia es el que se corresponde con el de la más reciente jurisprudencia de la Sala al calificar como rendimientos de capital mobiliario, a efectos, del IRPF, los rendimientos obtenidos como consecuencia de la transmisión de acciones o de participaciones a la propia sociedad para su ulterior amortización y reducción del capital social con devolución de aportaciones.”

Ocurre, además, que la propia DGT en el modelo de contestación que viene utilizado, dedica un pequeño recuadro bajo el título “Descripción sucinta de hechos” para recoger el relato de antecedentes fácticos de la consulta y, lejos de reproducir los antecedentes relatados en el escrito de consulta que se le plantea, en la práctica, éste se resume en apenas unas líneas, cuando del propio texto de muchas contestaciones se deduce que tal escrito de consulta debió ser mucho más extenso. De la documentación aportada, sólo quedan las pistas que pueda ofrecer la propia contestación, pues normalmente ni se relaciona en la contestación. Esta descripción sucinta es la que se reproduce tal cual en la Base de datos del Ministerio de Hacienda-DGT “Doctrina Tributaria-Consultas Tributarias 1997-2020”, en el apartado “Descripción de hechos” de la ficha-documento de la consulta.

Con esto queremos decir que la necesaria identidad de los hechos de la consulta publicada en la base de datos con los que son propios de quien busca su caso en la Base de datos de la DGT muchas veces es un acto de fe, o el fruto de un proceso deductivo, pero la certeza de tal identidad muchas veces no podrá existir.

Cierto es que existirán casos en que, de esta descripción de los hechos y del contenido de la contestación, que a veces suele recoger extremos del escrito de consulta más o menos literalmente, pueda deducirse con mayor o menor grado de razonabilidad esa identidad de los hechos, que motivaron la consulta y contestación, respecto a aquellos sobre los que se plantea la aplicación de la doctrina de la contestación de esa misma consulta. Pero no deja de existir el riesgo de que un órgano de Gestión o Inspección pueda no aplicar la contestación esgrimida por el obligado sobre la base de que, una vez examinados, los hechos son distintos a los consultados.

Es lo que puede ocurrir, por ejemplo, con la consulta V0551-15, de la que disponemos de copia de la contestación, que, como puede observarse, se produce en términos bastante generales (en abstracto, como dijimos en lugar precedente) y con una descripción de hechos, más que sucinta, escuálida:

 MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS		CONSULTA VINCULANTE Referencia: AF0123-14 Nº CONSULTA: 00486-14 Nº REGISTRO: 04 SUBDIRECCIÓN: 04	
CONSULTANTE (nombre o razón social) ASOCIACIÓN SEVILLA N.I.F. G4 A/A		(domicilio) C/ Sierpes, 1 41004 Sevilla	
CONCEPTO IMPOSITIVO IVA-Exenciones		NORMATIVA Ley 37/1992 art. 20-Uno-12º	
DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS: La consultante es una asociación sin ánimo de lucro que percibe de sus asociados determinadas cuotas de acceso y periódicas a cambio de la prestación de determinados servicios.			
CUESTIÓN PLANTEADA: Exención los servicios prestados por la consultante.			

Ante esta tesitura, la alternativa más segura que le queda al obligado tributario es consultar su caso, mediante un escrito que recoja perfectamente hechos, antecedentes y circunstancias del mismo y aportando la prueba documental que apoye el relato de hechos. En el escrito de consulta, puede recogerse la existencia de una consulta que puede resultar aplicable, solicitando a la DGT que ratifique que sus criterios pueden aplicarse al caso consultado. Y es posible que la DGT conteste reiterando los criterios, de hecho, hay cientos de consultas cuyas contestaciones son exactamente iguales. Podrá decirse que, si

esto se hace así, se multiplicará el número de asuntos pendientes de resolver por la DGT, aumentando también el retraso en la contestación. Pero haciéndolo de esta manera, el obligado estará en mejor disposición de probar la identidad de hechos ante una eventual actuación de los órganos de aplicación de los tributos que la cuestione.

Los problemas probatorios expuestos, nos llevan a poder afirmar que, en la práctica, el efecto de la unificación de criterios que persiguen las consultas se resiente bastante. Para LIVÍO GOMES, esto es así “por culpa de la deficiente publicación de las resoluciones de la DGT en el sitio del Ministerio de Hacienda en internet. Una búsqueda en este sitio demuestra que el órgano no está siguiendo la estructura formal que las resoluciones tendrían que tener para hacer efectiva la unificación del criterio administrativo.”¹²⁷⁶ Lo cual es rigurosamente cierto, pero también lo es porque la propia estructura formal de las contestaciones ya viene siendo de por sí deficiente. La LGT y el reglamento no indican prácticamente nada sobre el contenido de la contestación; el artículo 88.6 de la LGT únicamente dice que se contestará por escrito y el artículo 68, bajo la rúbrica “contestación de consultas tributarias escritas”, lo único que añade es que cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio. La necesidad de motivación de todas las consultas, no sólo las que impliquen un cambio de criterio, resulta de la misma naturaleza de este procedimiento, que está destinado a reforzar el principio de seguridad jurídica al producir efectos vinculantes. Deben éstas, evidentemente, al menos, motivarse como dice el artículo 35 de la LPAC “con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho”, pero, dado que sus efectos vinculantes tienen vocación de proyectarse

¹²⁷⁶ Cfr. LIVÍO GÓMEZ, M., “Instrumentos para la unificación ...”, *op. cit.*, p. 124, quien añade que esto además sucede “porque a la hora de publicar las resoluciones a las consultas, estas no expresan de forma clara y objetiva los criterios administrativos que se están unificando, lo que no permite hacer efectiva la finalidad para la que el efecto vinculante y *erga omnes* se creó.”

a terceros, ese relato de hechos debe ser lo suficientemente descriptivo de los mismos para que pueda apreciarse la identidad que requiere la vinculación.

Por tanto, a nuestro juicio, de *lege ferenda* debería modificarse la LGT y reforzarse la obligación de motivar con relato de hechos suficiente y no sucinto, ya que hoy día nos parece absolutamente innecesario que el relato de hechos deba ser siempre breve (que es lo que significa sucinto, según el Diccionario de la RAE), sin perjuicio de que para su manejabilidad se ofrezca un resumen como ahora se hace en el apartado “cuestión planteada”.

Asimismo, creemos que reforzaría la seguridad jurídica y respondería a los principios de igualdad en la aplicación de la Ley, unidad del ordenamiento, eficacia y coordinación administrativa, habilitar a la AEAT para que pudiera pronunciarse por escrito y con efectos vinculantes frente al consultante sobre la aplicación al caso concreto de una previa consulta de la DGT.

6.2.1.3 Prueba de la identidad de hechos y circunstancias en la aplicación de los criterios de las consultas por la AEAT

Si bien es obvio que las contestaciones a consultas no son normas jurídicas, la Administración no parece entenderlo así en determinados casos en los que, interpretando, a nuestro juicio incorrectamente la vinculación a sus criterios, que regula el artículo 89 de la LGT, siempre al servicio de los principios de seguridad jurídica y de igualdad de trato,¹²⁷⁷ las ha aplicado con un carácter general impropio de este instrumento y, además, a veces, en perjuicio del interesado.

¹²⁷⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “La confianza legítima en el ámbito tributario I...”, *op. cit.*, online.

Nos referimos a aquellos supuestos en los que los órganos de Gestión tributaria o de Inspección, amparándose en la existencia de una consulta, que supuestamente considera ajustado a Derecho un criterio distinto al aplicado por el obligado tributario, han entendido que, conforme a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 89.1 de la LGT, debían aplicar el criterio administrativo sentado en la consulta vinculante publicada, dando por supuesta la existencia de identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyeron la contestación a la consulta.

En la práctica reciente, este problema se ha dado con procedimientos de comprobación limitada cuyo inicio, incluso con propuesta de liquidación -lo que da idea de la presunción de identidad de hechos que efectuaba la Administración-, se notificaba a profesionales que habían impartido cursos, conferencias o charlas en universidades y otros centros educativos. Estos profesionales habían declarado los emolumentos cobrados por sus intervenciones en los referidos, cursos, conferencias, etc., como rendimientos del trabajo personal, habiendo sido calificados así por los pagadores a efectos de la declaración¹²⁷⁸ de retenciones a cuenta de IRPF¹²⁷⁹. En las propuestas de

¹²⁷⁸ La Ley de IRPF en el Artículo 17. 2 señala que “En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos de/trabajo: (. . .) e) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares. Precizando en el número 3 que, no obstante, “cuando los rendimientos a que se refieren los párrafos e) y d) del apartado anterior (...) supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificaran como actividades económicas.”

¹²⁷⁹ El sistema de retenciones a cuenta constituye, sin lugar a dudas, una eficaz fuente de información para la Administración tributaria, sirviendo de control de las rentas sujetas a retención fiscal, convirtiéndose en un excelente remedio contra el fraude fiscal. En otro orden de cosas, supone un considerable ahorro de gastos para la Administración tributaria, sobre todo en la gestión del impuesto, en cumplimiento de los principios de eficacia, y economía consagrados en los artículos 31.2 y 103 de la CE. Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M.T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 128. Tiene razón la autora, cuando afirma que el sistema de retenciones y las declaraciones informativas asociadas al mismo constituyen un eficaz sistema de control que, además, releva *prima facie* a la Administración de su labor de calificación de las rentas obtenidas, que es realizada previamente

liquidación –y en las liquidaciones subsiguientes, porque rara vez atendía Gestión tributaria las alegaciones de los interesados en estos casos- se calificaban estos rendimientos como derivados de actividades económicas, con lo que se perdía la reducción general de los rendimientos del trabajo, en base a una motivación más o menos estandarizada como la que sigue:

“Conforme a la información disponible y los datos reflejados en su declaración, el interesado declara rendimientos por el ejercicio de actividad económica de carácter profesional y ha incluido como rendimientos del trabajo un total de XXX euros imputados por diversas entidades en concepto de Cursos, conferencias y seminarios. No consta que perciba ningún tipo de rendimientos del trabajo. Asimismo, se comprueba que Vd. figura de alta en el censo del Impuesto sobre Actividades Económicas, epígrafe 726 -Graduados Sociales -. Atendiendo al criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en consultas vinculantes V5056-16, de 22 de noviembre de 2016, y V4984-16, de 17 de noviembre de 2016, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en la impartición de clases o cursos en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la ordenación por cuenta propia configuradora de la actividad económica que ya venía desarrollando. En consecuencia, los rendimientos señalados deben ser incluidos como rendimientos de actividades económicas, no procediendo la calificación de los mismos como rendimientos del trabajo. Ello implica que las retenciones

por el retenedor al cumplir con su obligación formal de informar sobre las rentas objeto de retención, sobre modelos cada vez más complejos, en orden a permitir la automatización de la confección de las declaraciones tributarias por el propio contribuyente.

correspondientes deben ser consideradas retenciones de rendimientos de actividades económicas.”¹²⁸⁰

A nuestro juicio, que un órgano de aplicación de los tributos, en este caso, una oficina de Gestión tributaria, decida regularizar a un contribuyente conforme a los criterios de dos consultas vinculantes de la DGT parece posible, e incluso encuentra su amparo en la literalidad del párrafo tercero del número 1 del artículo 89 de la LGT.¹²⁸¹ Cuestión distinta es que, si el órgano de Gestión tributaria pretende aplicar el criterio de la consulta en contra del criterio adoptado por el contribuyente, le corresponde probar -conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT- la identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo que no debe hacer nunca es desplazar la carga de la prueba de la identidad de hechos al obligado tributario, mejor dicho, de la no identidad, cuando es la Administración quien decide aplicar el criterio de la consulta. Esto, además, sin dar valor a la prueba obrante en poder de la Administración que favorece al obligado tributario, pues éste contaba en su favor con la prueba de la propia calificación de los rendimientos como procedentes del trabajo efectuada por el pagador, que es quien mejor sabe las circunstancias en las que se impartieron esas clases y por tanto mejor conoce los hechos. Y mucho menos puede la Administración, como ha hecho en estos procedimientos, presumir la identidad de hechos y circunstancias del contribuyente con los consultados, que tampoco aparecen suficientemente descritos, y aplicar el criterio de la consulta, pues evidentemente falta el enlace

¹²⁸⁰ Extraído de una propuesta de liquidación y posterior liquidación provisional (el contenido es el mismo) de fechas 8/10/2018 y 17/09/2018, respectivamente, emitidas por la Oficina de Gestión Tributaria de una Administración adscrita a la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía.

¹²⁸¹ “Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.”

preciso y directo según las reglas del criterio humano que exige el artículo 108.2 de la LGT, conforme se ha expuesto en el capítulo 5 de este trabajo.

El problema, que no es nada más que un problema de prueba, fue acertadamente resuelto en una actuación gestora similar por TEAR de Valencia en Resolución de 25 de noviembre de 2.011, que dictaminó:

“Del citado precepto [el artículo 17.1 Ley 35/2006] se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas. En consecuencia, la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.”¹²⁸²

La oficina gestora en la motivación de la propuesta de liquidación y de la liquidación posterior, que hemos transcrito, pretendió, en definitiva, invertir la carga de la prueba, desplazándola al obligado. Es la dependencia de Gestión la que pretende cambiar la calificación de unos rendimientos calificados como del

¹²⁸² TEAR de Valencia en resolución de 25 de noviembre de 2.011, RG 46/02339/2011, FJ 3.

trabajo tanto por el pagador, como por el perceptor de los rendimientos, y calificados *prima facie* como del trabajo por la propia Ley del IRPF, por lo que por aplicación del artículo 105.1 de la LGT, como decíamos, es precisamente a la Administración y no al contribuyente a quien corresponde probar la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, que constituye el elemento diferenciador entre ambos tipos de rendimientos¹²⁸³. Así lo entendió la Resolución del TEAR de Valencia que acabamos de citar:

¹²⁸³ El cambio de calificación sólo perseguía en estas comprobaciones aumentar la recaudación, al eliminar consecuentemente la deducción de 2.000 euros anuales por otros gastos, prevista en el artículo 19.1 f) de la Ley 35/2006, del IRPF, que los contribuyentes se habían aplicado. La redacción de las Consultas V5056-16, de 22 de noviembre de 2016, y V4984-16, de 17 de noviembre de 2016 es técnicamente bastante deficiente, pues la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha venido dejando bastante claro cuáles son los indicios que permiten entender cuando se dan las notas de dependencia del trabajador por contraposición a la ordenación por cuenta propia de los medios de producción que caracteriza a las relaciones contractuales con quienes realizan por cuenta propia actividades económicas. Citaremos por todas, la reciente Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2019, dictada en unificación de doctrina, en la que resolvía un caso en el que un profesor había demandado a una academia de formación ante los tribunales de lo social pretendiendo que se declarara la laboralidad del vínculo que lo unía con la empresa. Habiendo sido desestimada su demanda tanto por el Juzgado de lo Social como por la Sala de lo Social del TSJ de Cataluña, el Tribunal Supremo estimó el recurso declarando laboral la relación entre las partes. Resultan muy interesantes los razonamientos de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo sobre la diferenciación del contrato de trabajo, caracterizado por las notas de dependencia y ajenidad, de otros tipos de contrato: “Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción, y que, además, aunque sus contornos no coincidan exactamente, guardan entre sí una estrecha relación. De ahí que en la resolución de los casos litigiosos se recurra con frecuencia para la identificación de estas notas del contrato de trabajo a un conjunto de indicios o hechos indiciarios de una y otra.” A continuación, el Tribunal Supremo realiza un completo y apretado resumen de tales indicios, apoyado por jurisprudencia de la propia Sala, al que nos remitimos, concluyendo que, en el caso que le ocupaba, “no cabe dudar de la concurrencia de esa nota de dependencia, entendida como la sujeción del trabajador, aún en forma flexible y no rígida, a la esfera organicista y rectora de la empresa. Precisamente son indicios frecuentes de la misma la fijación del lugar de trabajo por el empleador, el sometimiento a un horario, o la programación de la actividad por parte de la empresa. También es apreciable aquí la nota de ajenidad pues los trabajadores en este caso carecen de toda facultad para fijar los precios, y seleccionar los alumnos. Por el contrario, tanto el lugar de prestación de servicios, como los medios materiales, horarios y selección de los alumnos les venía impuesto por la empresa.” Tribunal Supremo, Sala de lo Social, Sec. 1, Sentencia de 29 de octubre de 2019, Rec. 1338/2017, ROJ: STS 3511/2019 - ECLI: ES:TS:2019:3511, FJ 2.

“De los hechos expuestos se aprecia que no existen elementos probatorios suficientes para considerar que los ingresos percibidos se hayan obtenido en el marco o desarrollo de una actividad económica, ya que por la administración tributaria no se ha acreditado la existencia de la citada ordenación de medios personales y materiales en la ejecución de tales servicios, o que se hayan asumido los riesgos derivados de tal organización. No existen pues en el expediente, indicios que permitan sostener que los ingresos derivan no del trabajo personal sino de la explotación económica, por lo que procede estimar la resolución (sic., quiere decir la reclamación), reconociendo la naturaleza de rendimientos del trabajo de los ingresos obtenidos.”

En resumen, en cualquier procedimiento de comprobación instruido por los órganos de Gestión tributaria o de Inspección, la prueba de la identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los que se incluyan en la contestación a una consulta, corresponderá a la Administración cuando es ella la que pretende aplicar los criterios de esa consulta a ese obligado, que no los tuvo en cuenta al cumplir con su obligación tributaria.

6.2.1.4 Otros problemas de prueba relacionados con la consulta tributaria

A tenor de lo dispuesto en el artículo 88.6 de la LGT, la Administración dispone de un plazo de seis meses para contestar, sin que la falta de contestación en plazo implique la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta. Por otro lado, el número 3 del artículo 89 de la LGT señala que ni la presentación, ni la contestación de las consultas interrumpirá los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y, por último, el número 4 del mismo artículo establece que la contestación a las consultas

tributarias escritas tendrá carácter informativo para el obligado tributario, que por tanto no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación, aunque sí podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la misma.

Del juego conjunto de estas tres normas podemos ver que pueden resultar las siguientes situaciones en la práctica:

a) Que la administración conteste dentro del plazo de seis meses y no hubiera vencido el plazo para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Como ya hemos explicado antes, el obligado tributario es libre de seguir o no el criterio manifestado en la contestación efectuada por la Administración. Normalmente la seguirá cuando sus efectos le sean fiscalmente ventajosos. En este caso, se producirán los efectos de la vinculación que hemos explicado, siempre que se cumplan todos los demás requisitos establecidos por la normativa vigente.

Pero el consultante puede estimar que el criterio sentado en la contestación a consulta no se ajusta a Derecho y apartarse del mismo. Si lo hace, es previsible que la Administración, a quien sí vincula el criterio de la consulta, regularice su situación aplicando el mismo en un procedimiento de comprobación por Gestión o Inspección. La existencia previa de una consulta efectuada por el obligado ¿en qué medida influye?, ¿constituye prueba de su negligencia en la que la Administración pueda fundamentar un juicio inculpatario? El planteamiento de la consulta, en principio, afectará a la posible regularización ulterior en el sentido en que la Administración vendría obligada a aplicar los criterios de la contestación. El obligado consultante estaría en la misma condición que cualquier otro obligado tributario que no hubiera seguido tales

criterios de la DGT. En la medida en que de esa regularización en la que se aplicara el criterio de la consulta, pudiera resultar una tributación mayor o un importe menor a compensar o devolver, podría estarse en presencia de una posible conducta sancionable (artículos 191, 194 o 195 de la LGT).

En este caso, el consultante debiera estar en disposición de demostrar que su interpretación de la norma ha sido razonable. Dada la forma automática en la que muchas veces la AEAT incoa expedientes sancionadores en estos supuestos, a efectos de preconstituir prueba de la ausencia de culpabilidad, derivada de la no ocultación de su particular criterio, que pudiera alegarse en el expediente, parece muy oportuno que el interesado introduzca en el texto de la consulta su propia interpretación de las normas, a efectos de que la misma sea valorada por la DGT.

En cualquier caso, la jurisprudencia ha rechazado que la existencia de una consulta en contra demuestre que el obligado ha ido más allá de la mera discrepancia jurídica, introduciéndolo en la ilicitud tributaria. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1993, se pronunció sobre la inexistencia de simple negligencia cuando se consulta a la Administración, señalando que “el hecho invocado por el Abogado del Estado de haber existido una consulta a la Administración resuelta negativamente por esta, pone de relieve aquel carácter de equivocidad de la norma, sin que la resolución de la consulta, por muy respetable que sea, pueda ser fuente de infracciones tributarias para quien no siga sus postulados”¹²⁸⁴.

En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 1998, que rechazó la posibilidad de interponer recurso contra la contestación,

¹²⁸⁴ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Sentencia de 5 de marzo de 1993, Rec. 4354/90, ROJ: STS 19300/1993 - ECLI: ES:TS:1993:19300, FJ 2.

excluyó el posible riesgo de sanción alegado por la recurrente “porque la sanción no procede cuando se trata de interpretaciones jurídicas que puedan ser discutibles, y en segundo lugar, porque pueden realizarse las correspondientes liquidaciones sin aplicación de la exención, y posteriormente impugnarlas, solicitando la correspondiente declaración de proceder de la misma.”¹²⁸⁵

Por tanto, de esta jurisprudencia, cabe extraer la conclusión de que la mera existencia de consultas sobre un tema resueltas por la Administración ya prueba la dificultad interpretativa de la norma, luego no puede ser sancionado quien interprete la misma razonablemente, aunque discrepe del criterio administrativo. Basta, por tanto, que el contribuyente pueda demostrar que se amparó en una interpretación jurídica de la norma, plasmándola, por ejemplo, en el escrito de consulta, para desplazar toda la carga de la prueba a la Administración, carga que ya tiene, tratándose de la culpabilidad.

Una postura prudente, porque garantiza la imposibilidad de apertura de expediente sancionador, aunque no obligada, es la que apunta la sentencia de la Audiencia Nacional comentada. Cabe al interesado ajustar su declaración al criterio de la contestación, e iniciar seguidamente un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones conforme a los artículos 120.3 de la LGT y 126 y siguientes del RGGIAT¹²⁸⁶.

¹²⁸⁵ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 6, Sentencia de 19 de enero de 1998, Rec. 129/1994, ROJ: SAN 5726/1998 - ECLI: ES:AN:1998:5726, FJ 3.

¹²⁸⁶ ARRIBAS LEÓN ha apuntado acertadamente que la eventualidad de presentar este escrito de impugnación puede surgir en dos situaciones distintas: por un lado, en aquellos casos en que se constate un error de hecho derecho al efectuar la autoliquidación; y por otro, en los supuestos en que el obligado tributario sostenga una interpretación diferente a la defendida por la Administración pero, ante el temor de incurrir en una conducta que pudiera calificarse como infracción, opte por formular una autoliquidación en su perjuicio, siguiendo la doctrina administrativa. ARRIBAS LEÓN, M., “Algunas cuestiones sobre la modificación de autoliquidaciones por el obligado tributario”, en AA VV, *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005, p. 348.

b) Que se produzca la contestación una vez transcurrido el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En estos supuestos, el obligado tributario habrá tenido que cumplir con su obligación tributaria, adoptando la interpretación de la norma que consideró más conveniente. El citado el número 3 del artículo 89 de la LGT no le deja otra opción. Dado que la contestación tardía no habrá perdido su carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, de existir discrepancias con el criterio mantenido por el obligado tributario, puede ocurrir:

a') que el obligado decida mantener su interpretación. Es válido cuanto hemos expuesto anteriormente sobre la posibilidad de incurrir en conducta sancionable.

b') que el obligado decida seguir la interpretación administrativa. En esta segunda opción, pueden ocurrir, a su vez, dos situaciones:

- Que, de la aplicación del criterio de la DGT, resulte en este caso un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. No tendría más opción que presentar, en este caso, una autoliquidación complementaria prevista en el artículo 122 de la LGT¹²⁸⁷.

¹²⁸⁷ Como señala ARRIBAS LEÓN, el artículo 122 de la LGT ofrece una alternativa a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones (artículo 120 de la LGT) para enmendar lo actuado: la presentación de autoliquidaciones complementarias, que tienen el objetivo de complementar o modificar las presentadas por anterioridad. Sin embargo, no siempre puede acudir esta alternativa para corregir una autoliquidación previa. Aunque la Ley permite que se puedan presentar tanto en periodo voluntario como fuera de él, incluye un importante límite: sólo pueden presentarse cuando de ello resulte un mayor ingreso o una menor devolución o cantidad a compensar respecto de la liquidación anterior. ARRIBAS LEÓN, M., "Algunas cuestiones sobre la modificación de autoliquidaciones...", *op. cit.*, pp. 348-349.

- Que, de la aplicación del criterio de la contestación a la consulta resulte una cantidad a devolver por la AEAT o a compensar una cantidad mayor, habiendo resultado la autoliquidación anterior a ingresar o a compensar o devolver una cantidad menor. Para estos supuestos, el artículo 122 de la LGT no permite la presentación de una declaración complementaria, sino que remite directamente al artículo 120.3 de la LGT, por lo que habrá que iniciar mediante escrito un procedimiento de impugnación de la autoliquidación.

Esta segunda opción, que engloba esas dos situaciones, plantea problemas de orden práctico en los que la prueba documental de que se presentó una consulta resultará esencial y, a nuestro juicio, debe anticiparse en la medida de lo posible en el caso de que proceda presentar una autoliquidación complementaria. Para ello, resulta de máxima utilidad el trámite "Presentación de documentación complementaria" habilitado para la mayoría de las figuras impositivas estatales en la Sede Electrónica de la AEAT.¹²⁸⁸

La razón por la que, en nuestra opinión, procede anticipar la prueba es que los órganos de Gestión tributaria de la AEAT darán a una autoliquidación complementaria, presentada en este caso con posterioridad a la finalización de plazo establecido para el cumplimiento de la obligación, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, el tratamiento de declaración extemporánea (artículo 122.1 de la LGT). La presentación de una declaración extemporánea cuyo resultado sea a ingresar determina el nacimiento de una obligación tributaria accesoria (artículo 25 de la

¹²⁸⁸ "Presentación de documentación complementaria. Si desea aportar de forma voluntaria documentación relacionada con una declaración presentada previamente, en la página de trámites de dicho procedimiento en la Sede Electrónica dispondrá del enlace "Aportar documentación complementaria" o "Efectuar alegaciones y/o aportar documentos o justificantes". Al igual que otras presentaciones electrónicas, la aportación de documentación requiere certificado electrónico o CI@ve PIN, en este caso siempre que se trate de persona física. Cumplimente los campos requeridos para el registro telemático y pulse "Añadir fichero" para incluir la documentación." Extraído de la Ayuda del trámite, disponible en www.agenciatributaria.es

LGT) cuales son los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo regulados en el artículo 27 de la LGT¹²⁸⁹.

La LGT no ha previsto ninguna excepción a la aplicación de estos recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones, lo que puede llevar a la injusta situación de que un obligado que ha consultado y al que le han respondido muy tardíamente y se ha visto obligado a ajustar su declaración al criterio de la respuesta a la consulta, tenga que hacer frente a ellos cuando ninguna culpa ni negligencia ha habido por su parte. Por otra parte, dada la ausencia de previsión legal al respecto, el incumplimiento del plazo de seis meses para la contestación no produce consecuencia alguna para la Administración.¹²⁹⁰

No obstante lo anterior, creemos que el tema tiene solución, siendo por ello por lo que recomendábamos anticipar la prueba de la existencia de la consulta, ya que la Ley no exige aportar ninguna prueba de que ha existido una consulta junto con la declaración complementaria, ni es necesario justificar en modo alguno su presentación tardía. Para el órgano de Gestión tributaria sólo existirá, si no se hace nada más, una autoliquidación presentada fuera de plazo y, por consiguiente, iniciará el procedimiento para la liquidación de los recargos

¹²⁸⁹ Estos recargos, si bien excluyen las sanciones, varían en función del plazo de cumplimiento tardío, siendo del 5, 10 o 15 % si la declaración se presenta dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, excluyendo también los intereses de demora. A partir de los 12 meses, el recargo será del 20 %, devengándose intereses de demora, aunque se seguirán excluyendo las sanciones. El número 5 de precepto prevé una reducción del 25 % de estos recargos si media ingreso de la cantidad resultante y del recargo. El Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, 121/000033, BOCG núm. 33-1, de 23 de octubre de 2020, actualmente en tramitación parlamentaria, prevé la modificación del artículo 27.2 de la LGT con una sensible modificación de la cuantía de estos recargos: el recargo será un 1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración, con exclusión de sanciones e intereses de demora. Una vez transcurridos 12 meses el recargo será del 15 % y se excluirán las sanciones, pero no los intereses de demora.

¹²⁹⁰ Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F.D., “La consulta tributaria”, *op. cit.*, p. 291.

del artículo 27 de la LGT. No olvidemos que, aunque estos recargos puedan tener un componente indemnizatorio o reparador, según la doctrina del Tribunal Constitucional, los recargos de este artículo tienen “una función coercitiva, disuasoria o de estímulo semejante a la de las medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, excluyendo, por otra parte, la aplicación de más severas medidas sancionadoras” y que suponen “un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento”¹²⁹¹ Ninguna de estas notas características de los recargos según la doctrina del Tribunal Constitucional se daría en el caso que contemplamos, en el que el contribuyente no necesitaba de ningún estímulo para cumplir con su obligación, que de hecho cumplió, sino de asistencia en su cumplimiento, a la que la Administración venía obligada.

Por ello, la solución que se planteó en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008¹²⁹², en un caso similar, nos parece muy acertada. Según la síntesis de los “Hechos” que consta en la sentencia, el recurrente alegó en la vía económico-administrativa que en el ejercicio 2001 percibió una indemnización que consideraba exenta de tributación, motivo por el cual se efectuó una consulta por escrito ante la DGT, pero en el momento de presentar la autoliquidación todavía no se había recibido contestación de dicha consulta y, dado que consideraba exenta la citada indemnización, no la declaró. Con posterioridad, el 24 de septiembre de 2002, se le notifica la contestación de la DGT, que no aceptaba la exención y ello motivó que presentase una declaración complementaria, que originó un recargo por presentación extemporánea, que fue impugnado ante el TEAR de Cataluña, ante el que el interesado alegó que en ningún momento existió intención de defraudar ni de omitir rendimientos, por lo que no procedería la imposición del recargo. La resolución TEAR de Cataluña

¹²⁹¹ Tribunal Constitucional, Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre. FJ 3.

¹²⁹² TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sec. 1, Sentencia de 2 de octubre de 2008, Rec. 171/2005, ROJ: STSJ CAT 10984/2008 - ECLI: ES:TSJCAT:2008:10984.

de 7 de octubre de 2004 no entró a analizar las alegadas circunstancias particulares del caso, simplemente constató que se han cumplido los requisitos del artículo 61.3 de la LGT de 1963 -entonces vigente, equivalente al artículo 27.2 de la actual LGT- por lo que el recargo liquidado era procedente. Según el TEAR de Cataluña, el citado recargo es de imposición automática, sin que se tengan en cuenta los posibles motivos que pudieron llevar al contribuyente a su presentación extemporánea, ya que no se trata de una sanción y por lo tanto no le son de aplicación ni el procedimiento sancionador para su imposición, ni las causas de exoneración de responsabilidad prevista para las sanciones. El TSJ de Cataluña, sin embargo, estimó que sí resultaba necesario analizar las circunstancias singularmente especiales que concurren en el caso, no compartiendo el automatismo absoluto e incondicional de la imposición del recargo que predicaba el TEAR de Cataluña:

“En efecto, siendo cierto en línea de principio que no son aplicables al recargo ni el procedimiento sancionador ni las causas de exoneración de responsabilidad previstas para las sanciones, no es menos cierto que tratándose de una prestación accesoria consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo (artículo 27.1 LGT/2003), no puede negarse la aplicación de las normas de derecho común sobre el cumplimiento de las obligaciones, disponiendo el artículo 1.105 del CC que nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, previstos, fueran inevitables. De esta forma, cuando la presentación de la autoliquidación o declaración fuera de plazo fuera debida a caso fortuito o fuerza mayor, no procederá la aplicación del recargo, por ausencia de la esencia del incumplimiento, esto es, la falta de nexo causal entre la conducta del obligado tributario y ese cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria.” (FJ 4).

El TSJ de Cataluña, por tanto, equipara en la citada sentencia el supuesto de contestación tardía de la consulta al caso fortuito o fuerza mayor, terminando su razonamiento con otros ejemplos más extremos en los que, a tenor de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no sería posible aplicar el recargo¹²⁹³.

Por su parte, la jurisprudencia de la Audiencia Nacional ha venido pronunciándose de modo reiterado en el sentido de que el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 de la LGT debe aplicarse analizando cada uno de los supuestos, no devengándose automáticamente y que, aunque no sea una sanción, no por ello su imposición debe desligarse de la idea de voluntariedad. Son muchas las sentencias que se han ocupado del tema, entre las que cabe destacar la reciente Sentencia de 11 de abril de 2019:

“(…) la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo (SAN, Sección Segunda, 22-10-2009, Recurso 324/2006, FJ2).”¹²⁹⁴

¹²⁹³ En esta línea, argumenta el TSJ de Cataluña en el FJ 4 de esta sentencia que “resulta evidente, por ejemplo, que en los casos de riada (STS, Sala 1.ª, de 22 de octubre de 1971), terremoto (STS, Sala 1.ª, de 26 de diciembre de 1942), conflicto bélico (STS, Sala 1.ª, de 24 de septiembre de 1953) o revuelta popular (STS, Sala 1.ª, de 3 de octubre de 1994), la extemporaneidad de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones no podrá conllevar la aplicación del recargo.”

¹²⁹⁴ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 11 de abril de 2019, Rec. 304/2017, Roj: SAN 1641/2019 - ECLI: ES:AN:2019:1641, FJ 2. En contra de la aplicación automática de estos recargos, se ha pronunciado la Audiencia Nacional reiteradamente, por ejemplo, en Sentencias de 21 de diciembre de 2018, Sec. 6, Rec. 807/2017, Roj: SAN 4785/2018 - ECLI: ES:AN:2018:4785; de 30 de marzo de 2011, Sec. 2, Recurso 141/2008, Roj: SAN 1503/2011 - ECLI: ES:AN:2011:1503; de 22 de octubre de 2009, Sec. 2, Recurso 324/2006, ROJ: SAN 4786/2009 - ECLI: ES:AN:2009:4786.

La Audiencia Nacional acoge seguidamente la tesis de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 2 de octubre de 2008, con la que abríamos la solución jurisprudencial al problema planteado:

“Como la LGT, artículo 27, regula una prestación accesoria de la presentación de autoliquidaciones, declaraciones fuera de plazo, no puede negarse la aplicación de las normas de derecho común sobre el cumplimiento de las obligaciones como el Cc artículo 1105. Así, no procederá el recargo cuando el retraso se deba a caso fortuito o fuerza mayor. Por ejemplo, en casos de riada, terremoto conflicto bélico o revuelta popular o, sin llegar a tales extremos, el corte generalizado y duradero de energía eléctrica o cualquier otro evento que impida de forma generalizada y persistente el funcionamiento de instrumentos informáticos, hoy indispensables para la elaboración de la práctica totalidad de aquellas autoliquidaciones (TSJ Cataluña 2-10-08). Incluso no cabe el devengo del recargo cuando dicha demora no dependió de la voluntad del recurrente, sino que estuvo condicionada, en su existencia misma y en el momento de presentarse la declaración complementaria por los elementos ajenos a su conducta (TSJ País Vasco 28-1-14).”

La voluntad de cumplir con la obligación tributaria en tiempo y forma por parte del contribuyente no debe ser indiferente para la Administración, máxime en un caso como el que examinamos en este apartado, en el que la respuesta tardía a una consulta tributaria le hace tener que cumplir con un criterio propio, al desconocer el criterio de la Administración¹²⁹⁵.

¹²⁹⁵ Son, en este sentido, perfectamente aplicables los siguientes razonamientos del FJ 2 de esta sentencia: “Si los principios de buena fe y confianza legítima deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, es evidente que tales principios se vulneran flagrantemente si se impone a éstos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso. Nos hallamos ante un contribuyente que quiere cumplir, con

Esta tesis contraria a la aplicación automática de los recargos del artículo 27 de la LGT ha sido finalmente acogida por el TEAC, que, en resolución de 17 de julio de 2014¹²⁹⁶, reiterando criterio anterior, interpreta que pese a que el recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de una autoliquidación a ingresar no es una norma de carácter sancionador, ni la Ley prevé la necesaria concurrencia de culpabilidad o negligencia, puede no ser posible su exigencia si se aprecia caso fortuito o fuerza mayor:

“Así las cosas, y en aplicación de lo expuesto en el artículo 1105 del Código civil, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria y 1090 del propio Código Civil, podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor, pero este no es el caso de la entidad reclamante, ya que la presentación de la autoliquidación por retraso de un día, tal como manifiesta en el escrito de alegaciones, se debió a un error consistente en tomar como referencia la fecha de finalización del plazo correspondiente al mes de diciembre del ejercicio 2010.”

la diligencia temporal requerida, sus obligaciones tributarias y que si no lo hace es, simplemente, porque desconoce la existencia de unos bienes. La conculcación de aquellos principios se manifiesta con absoluta crudeza cuando la realización tardía de la obligación debida (por mor, insistimos, desconocimiento de los mismos) es, además, penalizada con un recargo. La conclusión expuesta aparece reforzada si se contempla la situación del contribuyente desde la perspectiva del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas.” En el caso que nos ocupa, el cumplimiento tardío obedece a un desconocimiento sobre la interpretación de normas, de cuyo correcto cumplimiento tiene derecho a ser informado por la Administración y no lo ha sido temporáneamente.

¹²⁹⁶ TEAC Resolución de 17 de julio de 2014, RG 00/02442/2012, que reitera el criterio de TEAC Resolución de 14 de marzo de 2013, RG 00/04545/2010 recaído en un asunto análogo.

En resumen, podemos concluir que la acreditación documental de la presentación de la consulta tributaria con carácter previo a la presentación de la autoliquidación, anticipada como documentación complementaria con la propia autoliquidación, junto con la prueba documental de la notificación de la resolución de la consulta posterior al cumplimiento de la obligación, son medios idóneos para probar la existencia de fuerza mayor o caso fortuito y la ausencia de voluntariedad en el actuar del contribuyente al presentar la declaración complementaria a los efectos de evitar la imposición automática de los recargos del artículo 27 de la LGT, prueba que se puede y se debe hacer valer, en su caso, en el trámite de alegaciones previo a la liquidación del recargo.¹²⁹⁷

Por otro lado, dijimos anteriormente que, en el caso en que el obligado tributario se muestre conforme con el criterio de la consulta, también podía ocurrir que, de la aplicación del criterio de la contestación a la consulta, resulte una cantidad a devolver o a compensar mayor, habiendo resultado la autoliquidación

¹²⁹⁷ La posible concurrencia de los recargos del artículo 27 de la LGT excluye la aplicación de intereses de demora, por lo que, resultando improcedente la exacción del recargo, huelga en nuestra opinión hablar de los mismos, que además podrían combatirse por las mismas razones y doctrina jurisprudencial expuestas. Una posición, si no totalmente contraria, más tibia, la encontramos en DÍAZ RUBIO, para quien "(a)unque el obligado tributario quede exonerado de responsabilidad por adecuar su conducta a una actuación de información o de asistencia tributaria, un retraso en el cumplimiento de la obligación de pago conllevará el pago del interés de demora, puesto que dicho interés posee una naturaleza indemnizatoria y una configuración objetiva, tal y como se desprende del apartado 1 del artículo 26 de la LGT". Sin embargo, pese a que parte de una "configuración objetiva del interés de demora" debe reconocer que tiene razón CALVO ORTEGA cuando afirma que "deberían haberse introducido (...) en la reforma los mismos supuestos de exención que se admiten en el caso de las infracciones tributaria [CALVO ORTEGA, R., "El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2003, p. 34.], ello hubiese sido lo más lógico, "pues si en virtud del principio de la protección de la confianza legítima el obligado tributario queda exonerado de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, también debería quedar exonerado del pago del interés de demora, ya que no se ha efectuado el pago de la obligación tributaria en el plazo voluntario para su ingreso debido a una actuación de información o de asistencia tributaria que ha generado ciertas expectativas en el obligado tributario", aunque esa expectativa fuese la de obtener una respuesta en plazo, añadimos por nuestra parte. Véase DÍAZ RUBIO, P., "El principio de confianza...", *op. cit.*, pp. 221-222.

anterior a ingresar, o a compensar o devolver una cantidad menor. En estos casos, decíamos, el artículo 122 de la LGT no permite la presentación de una declaración complementaria, sino que conforme al artículo 120.3 de la LGT, habrá que iniciar mediante escrito un procedimiento de impugnación de la autoliquidación. En este procedimiento, deberá el contribuyente desarrollar actividad probatoria en torno a la consulta para fundamentar la devolución o cantidad a compensar mayor que se pretenda¹²⁹⁸.

El escrito de solicitud de iniciación¹²⁹⁹ del procedimiento de rectificación de la autoliquidación debe fundamentarse en el caso que nos ocupa, en que el

¹²⁹⁸ A tenor del artículo 120.3 de la LGT, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regula en los artículos 126 a 128 del RGGIAT. Indica el artículo 126.1 del citado reglamento en cuanto a la iniciación de este procedimiento que el mismo se iniciará por solicitud, que se dirigirá al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica. La solicitud está sujeta a límites temporales y de procedimiento, pues sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria o el derecho a solicitar la devolución correspondiente. El obligado, además, no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la autoliquidación presentada (artículo 126.2 y 3 del RGGIAT). De producirse en este momento la contestación, no procederá iniciar ya el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, sino aportar la prueba de que se produjo la consulta y la contestación de la DGT en el seno del procedimiento de gestión o inspección.

El número 3 del artículo 126 del RGGIAT ordena que cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se consideran motivo distinto los elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional. Entendemos que, en este caso, si la contestación de la consulta se produce después de la práctica de la liquidación provisional, y la aplicación de sus criterios resultan más favorables al obligado tributario, podrá este hacerla valer si constituye un motivo distinto a aquel por el que se regularizó, iniciando el procedimiento de rectificación aportando toda la documentación relacionada con la consulta, como veremos seguidamente.

¹²⁹⁹ Señala el número 4 del artículo 126 del reglamento que, además del contenido de toda solicitud de iniciación de un procedimiento, establecido en el artículo 88.2 del propio RGGIAT, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar: a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar. b) En caso de que se solicite una

obligado tributario ha aplicado un criterio o interpretación jurídica errónea, siendo de mejor Derecho la expresada en la contestación a la consulta que el mismo formuló y cuya resolución se le ha notificado con posterioridad a la presentación de la autoliquidación. De los criterios de la contestación, debe resultar una aplicación de las normas tributarias que le resulta más beneficiosa, en el sentido de que procede rectificar la autoliquidación y ordenar la devolución que proceda. Además, debe fundamentar el escrito en el carácter vinculante de la consulta, aun habiéndose producido un notorio incumplimiento del plazo de resolución, conforme al artículo 89 de la LGT, por cumplirse todos los requisitos legal y reglamentariamente exigidos, que deberá justificar mediante prueba documental, ya que se dirige a la AEAT, no al órgano consultado. Al escrito de iniciación del procedimiento, debe además acompañar el obligado tributario toda la documentación relativa a la consulta en la que se basa y el justificante del ingreso (autoliquidación presentada validada por la entidad bancaria), si pretende una devolución de ingresos indebidos. Al ser el consultante, debe serle muy fácil aportar el escrito de consulta, junto con la documentación que integró el expediente de la consulta en la DGT (documentación y demás prueba de los hechos consultados aportada con el escrito, posible documentación complementaria aportada voluntariamente o a requerimiento de la DGT) y el propio traslado debidamente notificado de la contestación. Como ya hemos tenido ocasión de exponer, aun en el supuesto de que no se trate de un contribuyente obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración conforme al artículo 14 de la LPAC, es muy recomendable la utilización de la vía electrónica en este procedimiento, que permitirá aportar copia fehaciente de los escritos y documentos aportados.

devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, conforme al artículo 132 del reglamento. Además de ello, resulta muy importante a nuestros propósitos lo que ordena el siguiente número 5 del precepto reglamentario: la solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

En cualquier caso, si el interesado por las razones que sea no dispone de tales documentos, podrá acogerse a su derecho a no presentarlos, ya que deben obrar en poder de la Administración (artículo 53.1 d) de la LPAC) tras la tramitación de la consulta, pero en ese caso deberá remitirse y citar expresamente en su escrito de solicitud al archivo de la DGT o expediente en que aquellos se hallaren (de la consulta), previa exposición de los hechos o circunstancias que se pretende acreditar. Lo cual no es lo más recomendable, pues supone asumir un riesgo, siendo más recomendable en este caso, solicitar copia del expediente antes de iniciar el procedimiento de impugnación de la autoliquidación para poder aportarlo como prueba documental pública.¹³⁰⁰

Finalizadas las actuaciones de instrucción, se notificará al interesado la propuesta de resolución para que alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique (artículo 127.4 RGGIAT). Este plazo de alegaciones puede resultar también útil para aportar prueba relativa a la consulta de no haberse podido aportar, por las razones que sea, con anterioridad.

¹³⁰⁰ En cuanto a la tramitación de este procedimiento, conviene destacar que el artículo 127 del RGGIAT prevé en sus números 2 y 3 que se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación, pudiendo la Administración examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. Igualmente podrá solicitar los informes que se consideren necesarios, por ejemplo, de la propia DGT en relación con la consulta, si bien, la prueba corresponde claramente al consultante en virtud de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT y de los principios de proximidad y facilidad probatoria, por lo que esta facultad de solicitar informes no desplaza la prueba a la Administración.

El procedimiento, señala el artículo 128 del RGGIAT, finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación (en nuestro caso, conforme al criterio de la consulta invocado por el interesado). El acuerdo debe ser motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado. En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional.

Capítulo 7

7 La problemática de la prueba en algunos procedimientos de gestión tributaria

7.1 La prueba en el ejercicio de la potestad de comprobación de los órganos de Gestión tributaria

La norma habilitante de las potestades administrativas de comprobación e investigación se encuentra en el artículo 155.1 de la LGT, que establece que la Administración Tributaria “podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables”. Esta norma se completó en la reforma operada por la Ley 34/2015 con la adición de dos párrafos al citado artículo 115.1, que, conjuntamente con el artículo 66 bis) añadido por la misma, determinan que esas potestades puedan ejercitarse también respecto a periodos prescritos en determinadas condiciones¹³⁰¹. Mediante esta norma, el ordenamiento jurídico

¹³⁰¹ Según HUELIN MARTINEZ DE VELASCO, la reforma de estas normas permite sacar las siguientes conclusiones: 1) El derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los cuatro años contados desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (artículo 66. a) en relación con el 67.1, segundo párrafo de la LGT). 2) El derecho a comprobar o investigar es imprescriptible (artículo 66 bis.1 en relación con el artículo 115 apartados 1 y 2 de la LGT). 3) Por excepción, prescribe a los 10 años cuando se trata de comprobar bases, cuotas o deducciones compensadas, aplicadas o pendientes de lo uno y de lo otro, plazo que empieza a correr el día siguiente a aquel en que expire el término reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación del ejercicio o periodo en que se generó el derecho a compensar o a deducir (artículo 66 bis.2 de la LGT). 4) Aun prescrito ese derecho de la Administración a comprobar e investigar, y salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, los contribuyentes quedan obligados, con ocasión de los procedimientos de comprobación e inspección relativos a ejercicios respecto de los que no haya prescrito el derecho a liquidar, a justificar la procedencia de los datos aportando las liquidaciones y autoliquidaciones en las que se incluyeron la base, cuotas o deducciones, así como la contabilidad (artículo 66 bis. 3 y 70.3 de la LGT). HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., “Modificaciones relacionadas con la prescripción del derecho a comprobar e investigar”, en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*,

instaura una cláusula de protección del crédito tributario, a la vez que determina un espacio para las actuaciones administrativas¹³⁰². En la medida en que la Administración tributaria tiene atribuida legalmente esa potestad, podrán ejercitarse las funciones de comprobación e investigación por los órganos a quienes se atribuyan las actuaciones correspondientes¹³⁰³.

Las potestades tributarias, como el resto de las potestades administrativas, necesitan de procedimientos para desarrollarse¹³⁰⁴. El procedimiento administrativo es definido por el Preámbulo de la vigente LPAC como “el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración”. El procedimiento tributario es, pues, el modo de actuar de la Administración tributaria a través del cual se canaliza el ejercicio de sus funciones administrativas, que han de garantizar el efectivo cumplimiento de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE¹³⁰⁵ y, a este respecto, el Tribunal Constitucional ha calificado de “imprescindible” la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otra forma “se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”¹³⁰⁶.

BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016, p. 63. Véase también esta obra para un comentario *in extenso* de la reforma de estos artículos, pp. 59 a 78.

¹³⁰² PATÓN GARCIA, G., “Una nueva visión de la potestad de comprobación a la luz de la solicitud de ampliación de actuaciones”, en AA VV, *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pp. 292-293.

¹³⁰³ *Ibidem*. Sobre la potestad de comprobación tributaria, puede verse también CORRAL GUERRERO, L., “Potestad tributaria de comprobación”, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, núm. 3, Editorial Complutense, 1993, pp. 62-66.

¹³⁰⁴ ORTIZ CALLE, E., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...” *op. cit.* p. 176.

¹³⁰⁵ PATÓN GARCIA, G., “Una nueva visión de la ...”, *op. cit.* p. 293.

¹³⁰⁶ STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3. No es esta, sin embargo, la única visión que cabe ofrecer del procedimiento como cauce para el ejercicio de las potestades tributarias. Como recuerda RUIBAL PEREIRA, “la utilización de las potestades tributarias en los procedimientos de

Como hemos visto al estudiar la evolución normativa del concepto y procedimiento de gestión tributaria¹³⁰⁷, las sucesivas reformas normativas hasta llegar a la LGT de 2003 supusieron, en definitiva, la ampliación de competencias para los órganos gestores y la separación de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. El artículo 117.1 de la LGT enumeró de forma casi reglamentaria el catálogo de funciones que correspondían a la gestión tributaria, incluyendo dos funciones relativas a la potestad de comprobación: la realización de actuaciones de verificación de datos y la realización de actuaciones de comprobación limitada; a las que se acompañó de la imprescindible función de práctica de liquidaciones tributarias derivadas de estas actuaciones. El “procedimiento de procedimientos” en que consiste, en definitiva, el procedimiento tributario, se dividió en varios procedimientos para atender todas las funciones que se enumeraban en el artículo 117.1 de la LGT, creándose en el artículo 123.1 de la misma, por lo que a la potestad de comprobación se refiere, dos procedimientos: el de verificación de datos y el de comprobación limitada¹³⁰⁸. No obstante, como advertimos en su momento, hay funciones que, aunque en el artículo 117 de la LGT, se encuadran como propias de la gestión tributaria, son también desarrolladas por órganos inspectores y así sucede con la comprobación limitada, que puede ser desarrollada tanto por órganos de Gestión, como por órganos de Inspección [artículo 141 letra h) de la LGT].

aplicación de los tributos no tiene por qué acarrear únicamente y en todo caso una finalidad sancionatoria (imposición de sanciones, exclusión de beneficios, no aplicación de reducciones) sino que también pueden incentivar el cumplimiento voluntario. Esto último se produce de forma indirecta a través de una interpretación flexible o antiformalista de los mecanismos legalmente previstos y de una configuración del procedimiento como cauce de cooperación entre el obligado tributario y la Administración, en el que ambas partes proceden de buena fe, evitando maniobras dilatorias u obstruccionistas de su buen desarrollo y sin predeterminaciones en cuanto a la finalización del mismo.” Véase RUIBAL PEREIRA, L., “Medidas correctoras y represivas ...”, *op. cit.*, p. 350.

¹³⁰⁷ Véase epígrafe 1.1.2 de este trabajo.

¹³⁰⁸ Véase epígrafe 1.1.4 de este trabajo.

7.1.1 La prueba en el procedimiento de verificación de datos

El legislador quiso que existiera un doble procedimiento –el de verificación de datos y el de comprobación limitada- para el control masivo de las obligaciones tributarias y de los tributos en los que se aplica el sistema de autoliquidación, diseñando un esquema procedimental pensado básicamente para ellos¹³⁰⁹. Según la Exposición de Motivos de la LGT, el procedimiento de verificación de datos tendrá por objeto “supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas”. El Informe de la Comisión del IEF de 2001 indicó que este tipo de comprobación “debe limitarse a los casos en que los datos proporcionados por el obligado tributario no se correspondan con los que tenga en su poder la Administración, sin que ésta pueda utilizar sus facultades para realizar una labor de instrucción en sentido estricto. Sería, básicamente, una actuación de ‘cotejo’.”¹³¹⁰

El procedimiento de verificación de datos aparece regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT. Como bien se ha dicho, no se incluye en la LGT una concepción general del procedimiento en la que se especifique, entre otras cuestiones, su finalidad. Estamos ante una regulación muy escasa. El artículo 131 de la LGT se limita a señalar los supuestos en los que la Administración puede iniciar el procedimiento. Los dos artículos siguientes regulan el inicio y tramitación, así como la terminación del procedimiento. No obstante, se concluye estableciendo un efecto de enorme trascendencia, como es el principio de no

¹³⁰⁹ Aunque no en exclusiva, dado que el artículo 131 a) de la LGT indica que el procedimiento de verificación de datos tendrá por objeto “la declaración o la autoliquidación.” Véase SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Gestión tributaria” en AA VV, “Comentario sistemático...”, *op. cit.*, p. 389.

¹³¹⁰ Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para...”, *op. cit.*, p. 168.

preclusión, ya que la verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma (artículo 133.2 de la LGT)¹³¹¹.

En realidad, la verificación de datos no supone una “verdadera novedad”, como la calificaba el Informe sobre el borrador Anteproyecto LGT de 2003¹³¹². Este procedimiento regula de forma sistemática una serie de potestades de que ya gozaba la Administración y que ésta ejercía en la llamada comprobación formal o impropia, mediante requerimientos y liquidaciones paralelas. Se trata, en esa misma línea, de un procedimiento de comprobación sumaria y de antecedentes, que se aplica a supuestos tasados, pues solamente procede iniciarlo si se dan estos supuestos¹³¹³.

Estudiaremos seguidamente este procedimiento, no en su integridad, que requeriría un estudio monográfico completo, sino desde el punto de vista de aquellos supuestos en los que procede, que condicionan los elementos de contraste que la Administración puede utilizar y, en definitiva, los medios de prueba que en este procedimiento podrán emplearse por las partes, refiriéndonos asimismo a los aspectos procedimentales relacionados con la prueba.

7.1.1.1 Supuestos tasados de aplicación del procedimiento

El artículo 131 de la LGT establece cuatro supuestos bajo cuya concurrencia puede iniciarse el procedimiento de verificación de datos. Esos

¹³¹¹ Véase LONGÁS LAFUENTE, A., “Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos. Análisis de la STS de 2 de julio de 2018, rec. núm. 696/2017”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 427, octubre de 2018, Centro de Estudios Financieros, pp. 170-171.

¹³¹² Véase “Informe de la Comisión para el estudio del borrador...”, *op. cit.*, p. 50.

¹³¹³ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 39.

cuatro supuestos, que marcan su perímetro objetivo¹³¹⁴, tienen como condición común el hecho de que exista una declaración presentada por el contribuyente. La primera idea que queremos destacar es precisamente esa, no es posible utilizar este procedimiento para regularizar la situación tributaria de no declarantes. Estos supuestos son:

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

Esta facultad puede enmarcarse dentro de la comprobación formal clásica de los datos consignados en las declaraciones, autoliquidaciones y documentos presentados, que puede motivar requerimientos y concluir con la práctica de liquidaciones, en su caso¹³¹⁵. El supuesto no requiere actividad instructora. La Administración puede advertir la existencia de errores en la declaración (errores formales o sobre los hechos) o en la confección de la autoliquidación (siempre de hecho y, aunque cada vez menos frecuente con la obligatoria utilización de instrumentos informáticos para la declaración de los tributos, también aritméticos). La detección de estos errores no requiere más que un somero examen, pero en ningún caso podrá proceder a una nueva calificación del hecho imponible que condicione o comprometa la regularización¹³¹⁶.

Algunos autores han puesto de relieve, no sin razón, la desmesura que supone iniciar un procedimiento de comprobación para la corrección de defectos formales o errores aritméticos, lo cual, en opinión de los mismos, podría resolverse mediante un simple trámite de subsanación, aplicando

¹³¹⁴ LONGÁS LAFUENTE, A., "Nulidad de pleno derecho...", *op. cit.* p. 170.

¹³¹⁵ DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., "Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria", en AA VV, "Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos", *op. cit.*, p. 564.

¹³¹⁶ Cfr. MORILLO MÉNDEZ, A., "Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IV del Real Decreto 1065/2007", en AA VV (Coord. A. MANTERO SÁENZ), *La Aplicación de los Tributos. Comentarios al Reglamento*, Ciss, Valencia, 2008, p. 94.

supletoriamente las previsiones del artículo 71 de la Ley 30/1992, actual artículo 68 de la LPAC¹³¹⁷. Compartimos la opinión de que quizás, en ocasiones, no en todas, la iniciación del procedimiento de verificación de datos pueda parecer excesiva, pudiendo adoptarse otras medidas, aunque la solución apuntada, consistente en aplicar supletoriamente la subsanación prevista en el artículo 68 de la LPAC pudiera no ser acorde, en este caso, al procedimiento de gestión tributaria. Para empezar, porque los procedimientos tributarios pueden iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, pero siempre por alguno de los siguientes medios: “autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria” (artículo 98.1 de la LGT) y aquí nos encontramos ante procedimiento que ya ha sido iniciado mediante declaración o autoliquidación, no por solicitud del obligado tributario, que sería lo subsanable conforme al artículo 68 de la LPAC¹³¹⁸, debiendo además requerirse al interesado de subsanación “con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, previa resolución que deberá ser dictada en los términos previstos en el artículo 21”, algo impensable en el procedimiento de gestión tributaria, porque la autoliquidación o la declaración no pueden tenerse por no presentadas. En segundo lugar, porque, si la subsanación no tuviera lugar por negativa, resistencia o excusa del obligado tributario, no vemos posible la corrección de oficio por la Administración de esos errores y menos la práctica de una liquidación provisional derivada de dicha corrección y efectuada al margen de un procedimiento de comprobación.

¹³¹⁷ En este sentido se han pronunciado HUESCA BOBADILLA, R., “Artículo 132”, AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 861 y ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 39. Véase también BANACLOCHE PÉREZ, J., “El procedimiento de gestión”, en *Impuestos*, núm. 20, 2003, p. 110, si bien por motivo distinto, ya que para él puede sostenerse que el procedimiento se inició por la declaración y, por tanto, este procedimiento es una subsanación.

¹³¹⁸ Y también conforme al artículo 89 del RGGIAT, que prevé el requerimiento al interesado para la subsanación “si el documento de iniciación no reúne los requisitos que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo anterior”, esto es, cuando el procedimiento se inicie por solicitud del interesado o de su representante, no, por tanto, en los casos en los que el procedimiento se inicie mediante autoliquidación, declaración, comunicación de datos (artículo 88.1 del RGGIAT).

En nuestra opinión, la vía de rectificación “amistosa” es posible, tanto para evitar este procedimiento como el de comprobación limitada, pero utilizando el procedimiento de emisión de una comunicación al amparo del artículo 99.7, párrafo segundo, de la LGT, mediante las cuales la Administración “notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento *u otros hechos o circunstancias relativos al mismo* o efectúa los requerimientos que sean necesarios” (ver también artículo 97 del RGGIAT).

En una comunicación, la Administración puede perfectamente poner de relieve al obligado tributario las incidencias detectadas en cuanto a errores u omisiones de la declaración o autoliquidación, e invitarle a corregirlas mediante la presentación de la oportuna declaración sustitutiva o complementaria, confiriéndole el plazo de diez días para el cumplimiento de estos trámites, conforme al artículo 73.2 de la LPAC, que sí consideramos de aplicación supletoria en este caso¹³¹⁹. De hecho, es un tipo de actuación que suele realizarse por las dependencias de gestión para subsanación de errores en declaraciones informativas, que a nuestro juicio debería generalizarse en beneficio de la relación cooperativa, que promueve la OCDE y de la que hablábamos en el epígrafe 6.1.3.1 de esta tesis.¹³²⁰

¹³¹⁹ Efectivamente, dice el artículo 73.2 de la LPAC lo siguiente: “En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo.”

¹³²⁰ También ha sido utilizada por la Inspección tributaria por una vía menos sutil: la emisión de un requerimiento de información basado en los artículos 93, 94, 29.2.f) y 141.c) de la LGT, que se ha utilizado, por ejemplo, en el control de operaciones de movimientos de billetes de alta denominación, por el que se comunicaba al contribuyente que había detectado una operación en la que habría sido destinatario de una operación de efectivo de determinada cantidad y se le solicitaba determinada documentación relativa al origen y destino de los fondos. Para ello, se le citaba en las dependencias de la Inspección determinado día y hora, a fin de aportar la documentación. En la comparecencia, invariablemente se invitaba al requerido a regularizar su situación mediante la presentación de la oportuna autoliquidación, complementaria en su caso, que supondría un recargo por presentación extemporánea (artículo 27 de la LGT), dado que formalmente no habría existido inicio de actuaciones de comprobación, y, en su caso, intereses de demora, pero evitaría importantes sanciones.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

La comprobación interna a que son sometidas todas las declaraciones tributarias puede arrojar que existan discrepancias entre los datos incluidos por el obligado tributario en su declaración y los contenidos en otras declaraciones presentadas por él mismo o con los que ya obren en poder de la Administración (por habérselos suministrado terceros en cumplimiento de sus obligaciones de información). En este caso, se ha dicho que la Administración llevará a cabo una mera labor de esclarecimiento para determinar la corrección de un dato determinado, sin que por tanto haya tampoco aquí ninguna actividad de calificación¹³²¹. Se ha considerado que aquí si existe una auténtica actividad de comprobación en sentido propio¹³²², pues el artículo 132.2 de la LGT exige que, cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se proceda a su contraste de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT¹³²³. Sin embargo, como

¹³²¹ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 40.

¹³²² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. “Gestión tributaria” en AA VV, “Comentario sistemático...”, *op. cit.*, p. 393.

¹³²³ El artículo 132.2 de la LGT contiene una norma bastante imprecisa, pues la disconformidad en los casos de contradicción de la declaración con los datos suministrados por el propio obligado tributario no puede solventarse por aplicación del artículo 108.4 de la LGT. Ciertamente, el obligado tributario podrá no estar de acuerdo con los datos que el mismo ha suministrado a la Administración mediante una declaración anterior (pongamos, por ejemplo, que en el modelo 190, resumen anual de retenciones, se consigna un gasto de personal inferior al que se incluye en la actividad económica declarada en el modelo 100 de IRPF, siendo correcto el dato declarado en la declaración del IRPF). Las declaraciones tributarias se presumen ciertas para él (artículo 108.4 párrafo primero de la LGT), por lo que deberá en el procedimiento de verificación de datos demostrar con prueba suficiente los datos correctos y solicitar la rectificación de la declaración errónea aportando prueba del error padecido, o bien presentar la oportuna declaración sustitutiva, también acompañada de prueba del error para que sea admitida sin problemas. Por tanto, la norma se está refiriendo al párrafo segundo del artículo 108.4 que se refiere a los datos incluidos en declaraciones o en contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, suministrados por terceras personas y que se vayan a utilizar en la regularización de la situación tributaria de otros obligados.

ha denunciado la doctrina, entendemos que esto tiene difícil encaje en el procedimiento de verificación de datos, pues todos los supuestos previstos en el artículo 131 de la LGT se caracterizan por la inexistencia de una labor instructora por parte de la Administración y no incluyen el requerimiento de información de terceras personas, que es precisamente la actuación que se contiene en el segundo párrafo del artículo 108.4 de la LGT¹³²⁴. El órgano de Gestión debería, pues, en estos casos, concluir el procedimiento de verificación de datos y abrir un procedimiento de comprobación limitada, conforme a lo que prevé el artículo 133.1 e) de la LGT donde sí pueden efectuarse estos requerimientos¹³²⁵.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

En opinión de ADAME MARTÍNEZ, este supuesto es el menos claro de los cuatro previstos en el artículo 131 de la LGT y, en nuestra opinión, no le falta razón, ya que plantea importantes dudas interpretativas. Dice la norma que la indebida aplicación de la normativa que se aprecie en la declaración o autoliquidación del obligado tributario, así como en los documentos presentados, debe ser “patente”. El supuesto, desde luego, es ambiguo, y técnicamente no está demasiado bien redactado, pues no queda claro ni qué debe entenderse

Estos datos también se presumen ciertos, pero pueden contrastarse cuando el obligado tributario en cuya regularización se van a emplear alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Véase en este sentido HUESCA BOBADILLA, R., “Artículo 132”, *op. cit.*, pp. 865-866

¹³²⁴ En el mismo sentido, HUESCA BOBADILLA, R., “Artículo 132”, *op. cit.*, p. 866.

¹³²⁵ Dado que facultad de requerir a terceros excedería del ámbito de comprobación que los procedimientos de verificación de datos permiten, la conclusión no puede ser que, como se puede requerir a terceros, la remisión del artículo 108.4 de la LGT avala liquidar al contribuyente en función de la información de esos terceros, sino la que acabamos de exponer. Véase JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. y RICETTI CIRUJEDA, V., “A vueltas con los procedimientos de gestión tributaria”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 3, junio 2015, Wolters Kluwer, disponible online La Ley 4425/2015, p. 4.

por “aplicación indebida” de la norma, ni cuándo se considera que esa indebida aplicación de la norma es “patente”¹³²⁶.

A nuestro modo de ver, además, contribuye a la confusión el hecho de que se equiparen en esta norma declaraciones con autoliquidaciones y documentación presentada con cualquiera de ellas, pues difícilmente puede darse aplicación indebida de normas en una declaración tributaria y en la documentación complementaria que la acompañe. Según el artículo 119.1 de la LGT, la declaración no es más que un “documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”. Incluso, como reconoce el apartado 2 del citado artículo 119, la declaración no siempre será documental, pues reconoce como admisible, cuando reglamentariamente así se determine, “la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento”¹³²⁷, pensando quizás en este último caso en las declaraciones telemáticas. Por otro lado, como también reconoce la norma en el párrafo segundo del apartado 1, “la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.” La apreciación de la procedencia de la obligación tributaria, la labor de aplicación de normas y la tarea de calificación competen a la Administración tributaria y se ejercerán cuando ésta practique, o no, la correspondiente liquidación en base a los hechos declarados (artículo 129 de la LGT); no debe realizarlas el obligado tributario, de ahí que pensemos que este supuesto no es aplicable a las declaraciones.

En cuanto a las autoliquidaciones, que actualmente son las más frecuentes, las labores de aplicación de normas, las operaciones de calificación

¹³²⁶ Véase ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 40

¹³²⁷ MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Financiero y Tributario ...” *op. cit.*, p. 226.

y cuantificación para determinar el importe de la deuda tributaria están implícitas en su conceptualización legal (artículo 120 de la LGT). Por mínimos que sean, para que la Administración pueda determinar que se ha realizado una indebida aplicación de la normativa en una autoliquidación, aunque al funcionario actuante le parezcan patentes, debe realizar calificaciones y razonamientos jurídicos¹³²⁸.

Ello, a nuestro juicio, parece resultar incompatible con un procedimiento que carece de efectos preclusivos y no impide la práctica de una nueva y distinta liquidación por la Inspección y también por los propios órganos de Gestión tributaria, mediante un ulterior procedimiento de comprobación limitada¹³²⁹.

Por todo ello, algún autor ha postulado que la apreciación de una indebida aplicación de normas debe interpretarse como “la referencia a un error burdo de aplicación, que sea evidente a la vista de la misma declaración presentada (por ejemplo, errores de tipos, exceso en el límite de la aplicación de deducciones por

¹³²⁸ Opinión compartida con MORILLO MÉNDEZ, A., quien también se inclina porque existe en este supuesto una auténtica labor o actuación de comprobación por parte de la Administración, pues sin calificación previa es imposible que el órgano de gestión pueda llegar a la conclusión de aplicación indebida de las normas por el obligado tributario. “La LGT pretender suavizar la situación, e incluso reconducirla a la no necesidad de comprobación mediante el recurso a un concepto indeterminado, el de la apreciación de aplicación indebida “patente”, es decir, indudable, indiscutible, cuya claridad y evidencia son manifiestas. Y aquí es donde radica la debilidad del argumento legal porque una aplicación legal sólo puede considerarse indebida mediante calificaciones y razonamientos, por sencillos e inmediatos que sean para un conocedor de la materia; la norma interpretativa de “*in claris non fit interpretatio*” fue desterrada por el TS hace ya muchos años ...”. MORILLO MÉNDEZ, A., “Actuaciones y procedimientos de gestión...”, *op. cit.*, p. 95.

¹³²⁹ Por eso, como ha dicho también MORILLO MÉNDEZ, “el hecho mismo de que se aplique determinada norma porque se considere la correcta debe impedir, también desde el punto de vista de la liquidación, que la Administración anule la liquidación anterior en perjuicio del interesado, porque con ello estaría incumpliendo el artículo 218.1 LGT. Con ello, en tal caso un doble razonamiento impide el efecto de nueva comprobación: el *ne bis in ídem* comprobador y la imposibilidad de anular la liquidación anterior.” Efectivamente, el artículo 218.1 de la LGT impide que, fuera de los casos de nulidad absoluta o rectificación de errores, la Administración tributaria pueda anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. Para ello debe acudir al procedimiento de declaración de lesividad instrumentado en esa norma. MORILLO MÉNDEZ, A., “Actuaciones y procedimientos de gestión...”, *op. cit.*, p. 95.

inversiones en el Impuesto sobre Sociedades, etc.)”¹³³⁰. Pero incluso en estos casos es difícil excluir por completo una labor de calificación e interpretación jurídica¹³³¹.

El TEAC, en una Resolución de 25 de septiembre de 2008, aunque a modo de *obiter dictum*, haciéndose eco de la doctrina, señaló “en cuanto al supuesto del párrafo c), que la aplicación indebida de la normativa sea patente quiere decir que se excluye cualquier labor calificadora o interpretativa más allá del mero contraste de la declaración con la norma.”¹³³² Y, efectivamente, la doctrina había postulado que, en el seno de un procedimiento de verificación de datos, no cabe la realización de tareas de interpretación jurídica de preceptos legales o reglamentarios, por mínima que esta sea, sino una simple y elemental tarea de contraste de la declaración con la normativa en cuestión de la que resulte, de forma “patente”, una aplicación indebida de esa normativa.¹³³³

¹³³⁰ GARCÍA RUBIO, E., “Comentario al artículo 155 del Reglamento de aplicación de los tributos”, en AA VV (Coord. A. DELGADO PACHECO), *El Reglamento de Gestión e Inspección de los tributos comentado*, La Ley, Madrid, 2011, p. 1001.

¹³³¹ El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 5 de junio de 1990 consideró que el error en el tipo de gravamen es error de Derecho, no de hecho: “No se trata, pues, de un «señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado» (como lo sería cualquiera distinto de los expresados) sino de la determinación jurídica de cuál era la actividad desarrollada por el sujeto pasivo y, por ende, cuál es (de entre los dos únicos del 1,30 o el 4,10) el tipo que le corresponde, lo que, en ningún caso, puede entenderse comprendido en el concepto de «error de hecho» a que se refiere el precepto citado.” Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 5 de junio de 1990, RJ 1990\4840. Efectivamente, la labor de calificación, de determinación jurídica del hecho para saber cuál es el tipo aplicable es imprescindible, excluye el error de hecho, y difícilmente resultará “patente” a la generalidad de ciudadanos a la que va dirigida la norma. No obstante, el TEAC ha estimado en un caso en el que el contribuyente consignó una cantidad distinta a la del tipo que correctamente había reflejado en la declaración, que de la propia declaración resulta la corrección, no existiendo, “como pretende el interesado, complejidad jurídica, ya que dicha supuesta complejidad es la que artificialmente genera el propio interesado al exponer en vía de recurso argumentos de escasa solidez jurídica”. TEAC, Resolución de 15 de marzo de 2018, RG 00/04573/2015, FJ 3.

¹³³² TEAC, Resolución de 25 de septiembre de 2008, RG 00/00025/2007, NFJ030455, FJ 4.

¹³³³ Cfr. HUESCA BOBADILLA, R., en AA VV, “Comentarios a la Ley General...”, *op. cit.*, p. 862.

La doctrina reiterada del TEAC¹³³⁴ posterior a la resolución citada ha venido señalando que el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración.

“Ello no significa, (...), que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la LGT que regulan el procedimiento, deben ser muy simples, claras, manifiestas o evidentes y deben tener origen, al igual que el resto de las causas previstas en el precepto, en la previa labor administrativa de verificación de los datos declarados por el obligado tributario o su contraste con los que se encuentren en posesión de la Administración tributaria, generalmente a través de procesos informáticos o de carácter similar, esto es, a través de medios internos de verificación claramente automatizados de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario; cuya presentación se constituye así en requisito imprescindible de este procedimiento.”¹³³⁵

El Tribunal Supremo, por su parte, en una muy reciente Sentencia de 9 de julio de 2020, ha fijado doctrina legal sobre lo que debe entenderse como “aplicación indebida de normativa que resulte patente”, en términos que respaldan y precisan la doctrina administrativa citada del TEAC:

¹³³⁴ Resolución de 19 de enero de 2012, RG 00/01151/2011, de 20 de diciembre de 2012, RG 00/01945/2011, de 21 de mayo de 2015, RG 00/01922/2012; de 5 de julio de 2016, RG 00/00087/2016 (recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio); de 17 de marzo de 2017, RG 00/03382/2013; de 20 de julio de 2017, RG 00/03725/2014; y de 25 de enero de 2018, RG 00/04398/2014.

¹³³⁵ TEAC, Resolución de 21 de marzo de 2018, RG 00/02920/2015, FJ 2.

“... la expresión ‘aplicación indebida de las normas que resulte patente’, contenida en aquel precepto legal, debe interpretarse en el sentido de que dicha errónea aplicación sea verificable inmediatamente, de modo claro e incontrovertible, sin necesidad de análisis jurídicos más o menos complejos de aquella normativa, de suerte que la equivocación aparezca sin esfuerzo alguno, lo que excluye los supuestos en los que quepa una discrepancia o una duda razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable o, al menos, en los que quepa apreciar una mínima ambigüedad en la regulación legal necesitada de aclaración.”¹³³⁶

Con anterioridad a la fijación de esta doctrina legal de carácter general sobre los límites a la labor de calificación e interpretación de normativa que puede llevar a cabo el órgano gestor en este procedimiento, el Tribunal Supremo ya se había ocupado de rechazar que pudieran comprobarse por el procedimiento que nos ocupa, con la excusa de una “patente” aplicación indebida de la normativa tributaria, aquellas cuestiones que presentan dudas jurídicas complejas, o que requiriesen una actividad hermenéutica de normas legales o reglamentarias. Por citar algunos ejemplos recientes, en su Sentencia de 3 de junio de 2020, consideró que el procedimiento de verificación de datos “resulta inidóneo o improcedente para comprobar, como consecuencia de la aplicación de las normas y Directrices comunitarias vigentes en la materia, la validez de los certificados de origen en los despachos aduaneros de importación, dado que existen discrepancias de derecho de evidente complejidad en relación con la procedencia de un beneficio fiscal.”¹³³⁷ En otra Sentencia de 19 de mayo de 2020, en respuesta a la cuestión de interés casacional consistente en determinar

¹³³⁶ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 9 de julio de 2020, Rec. 1558/2018, Roj: STS 2408/2020 - ECLI: ES:TS:2020:2408, FJ 3. Doctrina legal reiterada por Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 15 de octubre de 2010, Rec. 2602/2020, Roj: STS 3287/2020 - ECLI: ES:TS:2020:3287, FJ 3.

¹³³⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 2 de junio de 2020, Rec. 6358/2017, Roj: STS 1521/2020 - ECLI: ES:TS:2020:1521, FJ 4.

si resulta ajustada a Derecho la tramitación de un procedimiento de verificación de datos para un supuesto de exención de ganancia patrimonial por reinversión de vivienda habitual en el IRPF, la Sala resolvió que la diferente solución, que fue seguida por el contribuyente, no puede ser considerada constitutiva esa indebida aplicación normativa, inexcusablemente “patente”, a la que queda circunscrito el supuesto de utilización del procedimiento de verificación de datos en la letra d) del artículo 131 de la LGT. En consecuencia, declaró la invalidez de las liquidaciones controvertidas, por haberse practicado las mismas en un procedimiento tributario que no era el idóneo para dilucidar la cuestión de fondo de cuya decisión dependía la procedencia o no de la liquidación practicada, lo que constituye como reiteradamente ha declarado la Sala un caso de nulidad de pleno derecho.¹³³⁸

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Como bien apunta ADAME MARTINEZ, ni el artículo 131 de la LGT, ni tampoco su escueto desarrollo reglamentario aclaran dónde está el límite de la facultad de la Administración para requerir al obligado tributario documentos o justificantes de los datos que figuran en su autoliquidación, más allá de la exclusión de lo que se refiera al “desarrollo de actividades económicas”, que también es, ciertamente, un concepto jurídico indeterminado que exige una concreción.¹³³⁹ En nuestra opinión, la actividad de gestión debe limitarse a la comprobación de los datos declarados requiriendo al obligado tributario los justificantes o aclaraciones que estime necesarios, pero no podrá realizar este

¹³³⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 19 de mayo de 2020, Rec. 3940/2017, Roj: STS 994/2020 - ECLI: ES:TS:2020:994, FJ 7.

¹³³⁹ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 42.

procedimiento si debe comprobarse la documentación contable, o de cualquier otro tipo, propia de la actividad empresarial, profesional o artística del obligado tributario¹³⁴⁰. No obstante, tal y como está redactado, el supuesto otorga facultades muy amplias, casi ilimitadas se ha dicho, a los órganos de Gestión tributaria para examinar, calificar y corregir las declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios, salvo en el caso que sean empresarios y profesionales¹³⁴¹. En definitiva, parece que se está haciendo referencia a auténticas actividades de comprobación en sentido propio, en gran parte de los casos¹³⁴².

No obstante, debemos recordar nuevamente la reiterada doctrina del TEAC que ha precisado los límites de este procedimiento:

“Debe indicarse que en la exposición de motivos de la LGT se hace referencia a la regulación en dicha norma del “procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas”. Es por tanto voluntad del legislador la de establecer una regulación separada para el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, reconociéndose así dos modalidades de actuación administrativa, con

¹³⁴⁰ En el mismo sentido, DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”, en AA VV, “Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos ...”, *op. cit.*, p. 564. En cuanto a lo que deba entenderse por “actividad económica”, pensamos que puede acudirse los artículos 5 de la LIVA, 27 de la LIRPF y 80 de la LHL, que ofrecen un concepto muy similar: aquella que suponga por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

¹³⁴¹ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 42.

¹³⁴² SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. “Gestión tributaria” en AA VV, “Comentario sistemático...”, *op. cit.*, p. 393.

claros elementos diferenciadores entre uno y otro procedimiento. En este sentido, cumple recordar que este TEAC ha analizado ya los límites del procedimiento de verificación de datos, entre otras, en resolución de 19 de enero de 2012, R.G.1151/2011, de 20 de diciembre de 2012, R.G. 1945/2011 o la de fecha 21 de mayo de 2015, R.G. 1922/2012. De este modo, el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la mencionada exposición de motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la Ley 58/2003.”¹³⁴³

El supuesto de esta letra d) del artículo 131 de la LGT, no es, como ha puesto de relieve SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, una circunstancia de contornos tan precisos como el resto de los supuestos previstos en la norma, a menos que se

¹³⁴³ Resolución del TEAC de 20 de julio de 2017, RG 00/03725/2014, FJ 3. En el caso objeto de esta reclamación, resultaba evidente, a juicio del TEAC, que la comprobación que se inició se refería o afectaba directamente a la actividad económica del obligado tributario, puesto que la determinación de la sujeción, en su caso, de la compraventa de terrenos, al IVA o al concepto TPO del ITP y AJD, es una cuestión que, por comprobación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la LIVA, incide en la determinación de la tributación del IVA de la reclamante, refiriéndose, por tanto, a la actividad económica desarrollada por dicha reclamante, de manera que afecta de manera directa a la tributación de dicha actividad. Esta resolución reitera criterio de las Resoluciones de 22 de septiembre de 2016, RG 00/08296/2012, de 21 de mayo de 2015, RG 00/01922/2012 y de 17 de marzo de 2016, RG 00/01819/2013 sobre la nulidad de pleno derecho por incumplimiento de la limitación prevista en el Art 131.d) LGT, por la elección por parte de la Administración del procedimiento de verificación de datos en lugar del procedimiento de comprobación limitada que procedía.

podiera interpretar esta letra en coherencia con la idea, que parece inspirar todo el precepto, de que sólo cabría la aclaración o justificación de los datos de la declaración o autoliquidación cuando existiera un mero defecto formal, error o discrepancia de los mismos con los contenidos en otras declaraciones del mismo obligado o con los datos en poder de la Administración¹³⁴⁴. En una línea similar, como hemos visto, se viene moviendo la doctrina del TEAC.

7.1.1.2 Consecuencias de rebasar los límites del ámbito de la verificación de datos según la doctrina del TEAC y del Tribunal Supremo

Según la doctrina reiterada del TEAC, en resumidos términos, el procedimiento de verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas deben ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la autoliquidación¹³⁴⁵.

Pues bien, ¿qué ocurre cuando la Administración ha iniciado indebidamente un procedimiento de verificación de datos cuando el ámbito de la comprobación no lo permitía? Parece claro que, en el mismo momento que detecte que está siendo conducida su actuación fuera de los supuestos del artículo 131 de la LGT, debería poner fin al procedimiento de verificación de datos e iniciar un procedimiento de comprobación limitada o remitir las actuaciones a Inspección. Es una de las formas de terminación de la verificación

¹³⁴⁴ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. "Gestión tributaria" en AA VV, "Comentario sistemático...", *op. cit.*, pp. 397-398.

¹³⁴⁵ Véase por todas, TEAC Resolución de 15 de marzo de 2018, RG 00/04573/2015, FJ 2.

de datos que permite el artículo 133.1 letra e) de la LGT.¹³⁴⁶ Pero, ¿y si el órgano de gestión no lo hace? ¿y si termina el procedimiento de verificación de datos practicando una liquidación, ¿qué consecuencias jurídicas tendría esto? También parece claro que, bien en un recurso de reposición, bien en una reclamación económico-administrativa, deberá anularse la liquidación, pero, enseguida surge otra duda. Exceder los límites del artículo 131 de la LGT, tal y como vienen siendo interpretados por la doctrina del TEAC, plantea una cuestión de extrema importancia: si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad (artículo 48 de la LPAC) o uno de nulidad de pleno Derecho (artículo 217.1.e) de la LGT y 47 de la LPAC), con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos y de los recursos interpuestos contra las mismas para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación¹³⁴⁷. Lo examinaremos seguidamente, también a la luz de la evolución de la doctrina del TEAC y, sobre todo, de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo.

¹³⁴⁶ Esta circunstancia, advertida por el obligado tributario, puede y debe ser puesta de relieve en el trámite de contestación del requerimiento inicial –si el procedimiento se inició por requerimiento– o en el trámite de alegaciones contra la propuesta de liquidación provisional (artículo 132.1 de la LGT). Iniciado este procedimiento, normalmente sin especificar el supuesto del artículo 131 de la LGT en el que se encaja, la Administración tampoco puede desarrollar actividad instructora, probatoria, en definitiva, que implique un exceso sobre los supuestos en los que puede basarse la comprobación limitada, promoviendo, por ejemplo, una comprobación de valores que no tiene cabida en este procedimiento (véase TEAR Andalucía, Resolución de 30 de enero de 2009, RG 11/00885/2006 y TEAR Andalucía, Resolución de 13 de marzo de 2009, RG 21/01070/2008).

¹³⁴⁷ Véanse por todas, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 11 de febrero de 2010, Rec. 1707/2003, Roj: STS 2013/2010 - ECLI: ES:TS:2010:2013, FJ 4; y Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 20 de enero de 2011, Rec. 120/2005, Roj: STS 756/2011 - ECLI: ES:TS:2011:756, FJ 6 y 7. Véase asimismo TEAC. Resolución de 5 de julio de 2016, RG 00/00087/2016, Unificación de criterio, criterio 3.

En la Resolución de 28 de noviembre de 2013¹³⁴⁸, el TEAC se enfrentó a la anulación de una liquidación por infracción del motivo d) del artículo 131 de la LGT¹³⁴⁹, estimando la reclamación al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos del que se sirvió la oficina gestora para llegar a ella. En el FJ 3 de esta resolución, el TEAC analizó si, como planteaba el reclamante, el defecto formal producido había supuesto incurrir en un vicio de nulidad de pleno derecho de lo actuado, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.1 e) de la vigente LGT, o bien, como alternativa, considerar la elección errónea del procedimiento como un vicio formal no invalidante, acreedor de mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marcaba el artículo 63.1 de la Ley 30/1992, actual artículo 48 de la LPAC. Ante el diseño general que hace la Ley 30/1992, que es básicamente el mismo que el de la LPAC, a juicio del TEAC parece claro que debe sopesarse la gravedad de vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general, que nos conduce a la anulabilidad.

Tras un examen de abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, el TEAC llega a la conclusión de que debe analizarse si el procedimiento de verificación de datos seguido por la Administración era

¹³⁴⁸ TEAC, Resolución de 28 de noviembre de 2013, RG 00/0135/2012.

¹³⁴⁹ Pues cuando, en palabras del TEAC, un contribuyente residente en otro Estado miembro de la Unión Europea solicita la devolución de las retenciones soportadas en España, invocando que se deje de aplicar el derecho positivo español por la aplicación directa de la normativa comunitaria que impide un trato fiscal distinto solo por la diferente nacionalidad, no estamos ante una aplicación indebida de la normativa “que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma”, sino que se trata de una cuestión que exige realizar una comparación entre el régimen jurídico aplicable a las IIC residentes y no residentes, y la concreta situación de comparabilidad entre ambas. Véase FJ 2.

evidentemente improcedente, de forma que pueda concluirse que la actuación administrativa incurre en un evidente carácter ilícito. Es decir, para el TEAC, lo importante, a efectos de apreciar la nulidad radical es determinar si *ab initio* el procedimiento era inadecuado, o la inadecuación es sobrevenida, pues la complejidad de la comprobación surge *a posteriori* tras el inicio del procedimiento. En el caso concreto enjuiciado, el TEAC aprecia que la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada no tiene la nitidez suficiente como para afirmar que estemos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables. La consecuencia, según el TEAC, es la mera anulabilidad o nulidad relativa¹³⁵⁰ y, aunque no lo diga esta resolución, algo que favorece y mucho las facultades, ya de por sí amplísimas, de comprobación de que goza la Administración: la interrupción de la prescripción, que se produjo también por los recursos para llegar a este pronunciamiento. La Administración tendrá nuevamente cuatro años para iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección¹³⁵¹.

¹³⁵⁰ FJ 4. En opinión del TEAC, que no compartimos, “en realidad se ha tratado aquí de una cuestión de la intensidad o profundidad de la comprobación que ha debido abordarse, y de complejidad de la norma a analizar, complejidad que surge *a posteriori*, tras la iniciación del procedimiento y a la luz de las alegaciones formuladas y de la documentación aportada por el propio obligado interesado, pero sin que *a priori*, en la definición misma del procedimiento, se hayan sobrepasado por la Administración las líneas básicas de la competencia de los órganos gestores ni abordado materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos, por lo que el vicio cometido debe enmarcarse en la categoría general de la anulabilidad.” Para nosotros, esta tesis quiebra cuando, pese a que se es consciente de que se están sobrepasando las líneas que marcan los límites del procedimiento, se decide continuar y no concluirlo, iniciando un procedimiento de comprobación limitada, como indirectamente marca el artículo 133.1 e) de la LGT, que carece de sentido en otro caso. Ello debió viciar de nulidad absoluta este procedimiento.

¹³⁵¹ Así lo admiten las Resoluciones del TEAC de 21 de mayo de 2015, RG 00/01922/2012, de 17 de marzo de 2016, RG 00/01819/2013, de 5 de julio de 2016, RG 00/00087/2016 y de 21 de marzo de 2018, RG 00/12920/2015. Citando por todas esta última en su FJ 3: “Debido a la combinación de las dos circunstancias anteriormente expuestas, la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Es esta la diferencia sustancial con el procedimiento de comprobación limitada, cuyas

Esta primera resolución debió tranquilizar a la Administración, porque ciertamente siempre podría argumentarse que la línea divisoria entre este procedimiento y el de comprobación limitada no estaba suficientemente clara y el riesgo que se corría, desde el punto de vista de la Administración, es mínimo. Si el contribuyente decide recurrir, lo que no ocurre en todos los casos, la liquidación sería simplemente anulable, pero se habría interrumpido la prescripción y se conservarían en el nuevo procedimiento de comprobación limitada o de inspección todos los trámites realizados.¹³⁵²

Sin embargo, las resoluciones que se han dictado después, sin suponer, como veremos, un cambio de criterio, parecen haber seguido una línea de interpretación más estricta sobre la consideración de la viabilidad inicial del procedimiento de verificación de datos y sobre la intensidad de la comprobación previsible, como vemos a continuación.

Así, la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014¹³⁵³ consideró, en un supuesto en que se discutía por la Administración autonómica que las obras realizadas en un inmueble no tenían la consideración de rehabilitación a la vista

liquidaciones, aunque también provisionales, tienen efectos preclusivos en los términos del artículo 140 LGT. Y esta diferencia afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

¹³⁵² En virtud del artículo 51 de la LPAC, que consideramos de aplicación supletoria para un supuesto de anulabilidad, pues la LGT sólo contempla la conservación de trámites en el artículo 104.5 para la declaración de caducidad y en el artículo 166 para los supuestos de nulidad del procedimiento de apremio. A esta misma conclusión llega la Resolución del TEAC de 5 de marzo de 2016, RG 00/00087/2016, dictada en unificación de criterio, que sienta como criterio 2 el siguiente: “Es contrario al principio de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la LRJPAC [actual artículo 51 de la LPAC] y a la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no permitir la incorporación de los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos al procedimiento posterior de comprobación limitada o de inspección por el hecho de que aquél hubiera sido declarado radicalmente nulo.” Véase también FJ 9 de esta resolución.

¹³⁵³ TEAC, Resolución de 24 de abril de 2014, RG 00/02787/2011, LA LEY 69849/2014. El criterio de esta resolución ha sido reiterado en un supuesto similar por TEAC, Resolución de 17 de junio de 2014, RG 00/05522/2011.

de los requisitos legales exigidos y de la documentación que obra en el expediente, estando por tanto, la operación sujeta al ITP, no procediendo por ello la tributación por IVA, que la Administración conocía de antemano que debería examinar la aplicación de una normativa compleja, que en ningún caso resulta patente de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma (FJ 2):

“La línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada en materia de comprobación es clara, en el primero sólo cabe una de escasa entidad, que en el presente caso se excedía desde el inicio del procedimiento, pues la calificación y constatación de las obras de un inmueble como rehabilitación requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección.”¹³⁵⁴

El Tribunal, además, estima que tratándose de un inmueble afecto, la comprobación afectaba a actividades económicas, algo que era conocido de antemano también por la Administración, su comprobación por este procedimiento está vetada asimismo por el artículo 131 de la LGT.¹³⁵⁵

¹³⁵⁴ FJ 3 de la antes citada resolución.

¹³⁵⁵ Lo que afectó así también, señala el TEAC, no sólo al principio de seguridad jurídica que preside la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido, sino al de interdicción de la arbitrariedad y confianza legítima que deben presidir, junto con aquel, la actuación de la Administración; conociendo, además, no sólo la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido sino los efectos que uno y otro procedimiento pueden tener, que vienen puestos de manifiesto en la LGT y, por ello, el legislador, de manera expresa, ha querido que en estos casos en que la actuación de la Administración puede incidir en el régimen fiscal o tributario de la actividad económica de un obligado tributario (que exceden de la mera corrección de errores materiales o de hecho o de carácter similar), se canalice a través de los procedimientos de comprobación limitada o de inspección. Véase FJ 5 de la resolución comentada.

En definitiva, concluye el TEAC que, en este caso, existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos, pues la iniciación del procedimiento no ha sido la adecuada, abordando materias reservadas de manera clara y terminante a otros procedimientos. El grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que, por todo ello, el vicio cometido encaja en el apartado e) del artículo 217 de la LGT, debiendo enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho.

Realmente, esta Resolución del TEAC no supone un cambio de criterio con respecto al mantenido en la comentada Resolución de 28 de noviembre de 2013, que, recordemos, se pronunciaba por la anulabilidad cuando la línea que separaba el procedimiento de verificación de datos del de comprobación limitada no estaba clara y se había producido una inadecuación del procedimiento sobrevenida en la misma tramitación del mismo. La Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014 y las que han seguido su criterio, simplemente aclaran o complementan el anterior criterio, al declarar que, cuando la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada en materia de comprobación sí es clara, pero se excede desde el inicio al instruir un procedimiento de verificación de datos, la infracción de las normas que regulan los procedimientos es de tal gravedad, que el vicio cometido acarrea su nulidad de radical, absoluta o de pleno derecho ex artículo 217 apartado e) de la LGT¹³⁵⁶.

¹³⁵⁶ Analizando la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014, BAS SORIA ha comentado en el mismo sentido que venimos exponiendo lo siguiente: “Ciertamente es poco grato para el analista que el pronunciamiento no sea de alcance general y que no podamos afirmar que siempre que exista una utilización indebida del procedimiento de verificación de datos el vicio causado sea determinante de nulidad radical. No obstante, establece una pauta que será la que marcará si el vicio es de nulidad absoluta o relativa: cuando el procedimiento, desde el inicio, supera el alcance de la verificación de datos concurrirá un vicio de nulidad absoluta; mientras que parece reservar la nulidad relativa para aquellos casos en los que se inicia un procedimiento de verificación de

Efectivamente, lo anterior ha quedado aclarado en los términos que hemos expuesto por la Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016¹³⁵⁷, dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que sienta el siguiente criterio:

“No toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan por la Administración materias reservadas por la Ley de modo claro y terminante para otros procedimientos.”

En el fallo de esta resolución, con finalidad didáctica, se completa el criterio sentado con una enumeración de supuestos en los que, sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho. Así, según opinión del TEAC, procede declarar la nulidad absoluta:

- Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.

datos regularmente y solo como consecuencia de los datos recabados en el seno de dicho procedimiento se excede el órgano de gestión de ese contenido máximo, vulneración que además no deberá ser grave y evidente.” BAS SORIA, J., “Consecuencias de la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos. Análisis de la RTEAC de 24 de abril de 2014, R. G. 2787/2011”, *Revista de Contabilidad y Tributación* Núms. 377-378, agosto-septiembre 2014, CEF, p. 155.

¹³⁵⁷ TEAC, Resolución de 5 de julio de 2016, RG 00/00087/2016. Doctrina reiterada por TEAC, Resolución de 21 de marzo de 2018, RG 00/02920/2015.

- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.

- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o solicite justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan el procedimiento de verificación de datos, señala el criterio sentado por el TEAC, “la utilización indebida, por sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad.”

En cuanto a la enumeración de supuestos de nulidad efectuada por el TEAC, sólo tenemos que objetar que podría haber sido algo más completa. Todos los enumerados son supuestos de clara infracción del artículo 131 de la LGT, pero echamos en falta que se incluya el supuesto, estudiado, entre otras en la citada resolución de 24 de abril de 2014, de que la Administración sea consciente de antemano de la necesidad de examinar la aplicación de una normativa compleja, cuya aplicación indebida en ningún caso pueda resultar patente a la vista de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma. Por otra parte, no compartimos que todo exceso sobrevenido de la Administración en este procedimiento deba acarrear la simple anulabilidad, pues la persistencia en el error no debe salir casi gratis, a la Administración. Nos ocuparemos de ello para finalizar este apartado, pero examinemos antes cuál ha sido la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el particular.

El Tribunal Supremo se enfrentó en la Sentencia de 2 de julio de 2018¹³⁵⁸ a las consecuencias del uso indebido del procedimiento de verificación de datos¹³⁵⁹. La cuestión de interés casacional, fijada en el Auto de admisión de 10 de mayo de 2017, fue la siguiente: “Si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”. El Tribunal Supremo, tras examinar la sentencia impugnada y la resolución del TEAC de la que trae causa, concluye que, en efecto, “existe una utilización indebida del procedimiento de verificación “ab initio” pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica.” En base a ello, responde de manera clara y terminante a la pregunta formulada por la Sección Primera en el auto de admisión: “la

¹³⁵⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 2 de julio de 2018, Rec. 696/2017, Roj: STS 2770/2018 - ECLI: ES:TS:2018:2770.

¹³⁵⁹ La cuestión que se ventilaba en este recurso de casación era si la anulación de la liquidación practicada por la Comunidad de Madrid por ITPAJD, modalidad de transmisiones patrimoniales, es de pleno derecho y se extiende a todo lo actuado, planteamiento seguido por la sentencia impugnada (STSJ de Madrid de 17 de noviembre de 2016, rec. 32/2016), y que es confirmado por el Tribunal Supremo, pues se entiende que el examen de las obras realizadas en un edificio a efectos de determinar si hay o no rehabilitación afecta directamente a la tributación de la actividad económica desarrollada por el obligado tributario. Ello supone el uso indebido del procedimiento de verificación de datos por parte de los órganos de gestión e implica que todo lo actuado queda sin cobertura legal a tenor de lo dispuesto por el artículo 131.d) de la LGT, que excluye la comprobación de actividades económicas.

utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho”. Esta sentencia, cuyo criterio interpretativo ha sido seguido por abundante jurisprudencia posterior¹³⁶⁰, es importante porque se separa de antecedentes anteriores, donde el Tribunal Supremo, en relación con procedimientos de revisión de oficio instados por los obligados tributarios, había mantenido que cuando la Administración utilizaba inadecuadamente la verificación de datos no se producía un vicio de nulidad¹³⁶¹.

La patente utilización impropia de este procedimiento tiene como consecuencia la nulidad de pleno derecho de todo lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT, esto es, por haberse dictado la liquidación prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello. Siendo necesario que el grado de desviación respecto de la finalidad perseguida por el procedimiento resulte claro, manifiesto y ostensible para decretar la nulidad, pues eso es lo que significa la expresión “patente” que usa el Tribunal Supremo, ello significa que habrá que estar a las circunstancias del caso concreto. El defecto en la actuación administrativa puede ser apreciado *ab initio*, en cuyo caso la jurisprudencia es clara y rotunda: constituye un supuesto

¹³⁶⁰ Esta doctrina ha sido reiterada por numerosos pronunciamientos posteriores de la misma Sala y Sección, por citar algunos: Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 6 de febrero de 2020, Rec. 4489/2018, Roj: STS 370/2020 - ECLI: ES:TS:2020:370, FJ 2; Sentencia de 19 de febrero de 2020, Rec. 4487/2018, Roj: STS 553/2020 - ECLI: ES:TS:2020:553, FJ 2; Sentencia de 28 de mayo de 2020, Rec. 2605/2019, Roj: STS 1375/2020 - ECLI: ES:TS:2020:1375, FJ 2; Sentencia de 15 de octubre de 2020, Rec. 8095/2018, Roj: STS 3280/2020 - ECLI: ES:TS:2020:3280, FJ 1; Sentencia de 17 de septiembre de 2020, Rec. 3260/2018, Roj: STS 2860/2020 - ECLI: ES:TS:2020:2860, FJ 2.

¹³⁶¹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 13 de junio de 2016, Rec. 2640/2015, Roj: STS 2690/2016 - ECLI: ES:TS:2016:2690, FJ 7. Reiterada por Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 28 de octubre de 2016, Rec. 2584/2015, Roj: STS 4741/2016 - ECLI: ES:TS:2016:4741, FJ 2. Aunque el procedimiento examinado es distinto, ambas confirmaron la tesis de la sala de instancia de que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante [en este caso] de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y no se causó indefensión alguna al interesado.

de nulidad absoluta. Pero eso es algo que no siempre resulta tan evidente. Y, en este punto, cuando lo que acontece es que el procedimiento es adecuado en origen, pero *a posteriori* es cuando se rebasan las líneas que marcan la competencia de los órganos gestores, la utilización indebida del procedimiento puede dar lugar a la sanción de anulabilidad¹³⁶². En este sentido, se ha pronunciado reiteradamente el TEAC, como antes hemos visto¹³⁶³.

Nosotros no compartimos esta conclusión, como ya hemos apuntado. La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2018, que venimos glosando, a nuestro juicio también lleva a la conclusión de que, en los supuestos de inadecuación del procedimiento sobrevenida, la perseverancia en el procedimiento erróneo determina la nulidad, pues el Fundamento Jurídico Segundo de esta sentencia, no se queda en la afirmación de que “existe una utilización indebida del procedimiento de verificación “ab initio” pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado”, sino que añade que esta utilización indebida se proyectó “a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica” (en el caso enjuiciado)¹³⁶⁴. Efectivamente, como hemos dicho en lugar precedente, una de las formas de terminación del procedimiento de verificación de datos, idónea en estos casos, como señala el Tribunal Supremo, es iniciar un procedimiento de comprobación limitada, solución que indirectamente ofrece el artículo 133.1 e) de la LGT, que carecería de sentido en otro caso. Esta solución

¹³⁶² Véase Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, “Acta de la Sesión de 5 de noviembre de 2018”, *Secciones*, AEDAF, p. 3, Disponible en www.aedaf.es.

¹³⁶³ Resoluciones de 5 de julio de 2016 RG 00/00087/2016 y 21 de marzo de 2018, RG 00/02920/2015.

¹³⁶⁴ Este razonamiento es reiterado en la jurisprudencia concordante que hemos citado.

es precisamente la que debió adoptarse en un supuesto similar según la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2019:

“De oficio, la citada RTEAR concluye que las actuaciones realizadas eran relativamente complejas, de ahí que esta Sala considere que debiera haberse transformado el procedimiento inicialmente incoado en otro distinto antes de su conclusión. El procedimiento de verificación de datos no debió finalizar mediante una liquidación provisional [artículo 133.1, b) LGT] sino mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluyera el objeto del procedimiento de verificación de datos [artículo 133.1 e) LGT]. La administración debió advertir, -y actuar en consecuencia-, que no concurría ninguno de los cuatro supuestos (tasados) previstos en el artículo 131 LGT, que permiten tramitar el procedimiento de verificación de datos del modo en que lo ha hecho. En resumidas cuentas, se utilizó un procedimiento distinto al legalmente previsto.”¹³⁶⁵

Entendemos que esta salida ilegal al procedimiento resolviendo sobre el fondo del asunto, cuando debió tomarse otro camino procesalmente admisible, ya ha sido considerada como motivo de nulidad absoluta por el Tribunal Supremo

¹³⁶⁵ “Ese modo de proceder por parte de la Administración supuso, en esta ocasión, una disminución de las garantías y derechos del contribuyente. En particular, según el artículo 133.2 LGT la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma por parte de la Administración. En cambio, según el artículo 140.1 LGT después de dictarse resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. Siendo ello así, la Sala considera que la liquidación provisional anulada por el TEAR de Canarias realmente se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto para ello [artículo 217.1, e) LGT].” Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 28 de noviembre de 2019, Rec. 2532/2017, Roj: STS 3892/2019 - ECLI: ES:TS:2019:3892, FJ 2.

en las dos sentencias que acabamos de citar y en la abundante jurisprudencia concordante que también hemos citado, solución que compartimos plenamente, por lo que la referida doctrina del TEAC sobre la posibilidad de anulabilidad en estos casos difícilmente puede sostenerse¹³⁶⁶.

En otro orden de cosas, el Fundamento Jurídico Segundo de esta sentencia de 2 de julio de 2018 resulta de sumo interés, ya que realiza consideraciones que contribuyen a delimitar el ámbito objetivo o competencial del procedimiento, habida cuenta de la insuficiente regulación que se contiene en la LGT, aunque hubiera sido deseable que hubiera fijado la doctrina general sobre el alcance y finalidad de este procedimiento, conforme a anteriores pronunciamientos¹³⁶⁷. Las consideraciones contenidas en la sentencia comentada son:

1) El procedimiento de verificación de datos tiene un alcance limitado en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que la verificación de datos se agota por el mero control formal de la autoliquidación, y

¹³⁶⁶ Cuando menos, la doctrina del TEAC y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo han eliminado en buena parte el “desdibujamiento de fronteras” entre el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, denunciado por ARRÁEZ BERTOLÍN, que se había producido años atrás y en el que la Administración tributaria había sido amparada en su indefinición por algún pronunciamiento judicial, como la Sentencia de la Sec. 5 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid de 10 de febrero de 2010, Rec. 232/2008, Roj: STSJ M 858/2010 - ECLI: ES:TSJM:2010:858, en cuyo FJ 4, podemos, no sin profunda perplejidad, leer: “Debe afirmarse que no se aprecia tal incongruencia puesto que el procedimiento de verificación de datos que se regula en los artículos 131 y siguientes de la LGT puede entenderse también como una comprobación limitada, tal como se regula en los artículos 136 y siguientes de la LGT, en el sentido que se expresa al recurrente, en la liquidación practicada, que la misma tiene el carácter de provisional y no impedirá, con posterioridad, una comprobación por parte de la inspección en un nuevo procedimiento. Tal información no le produjo ninguna indefensión sino todo lo contrario en cuanto que se le estaba informando de las posibles actuaciones posteriores.” Véase ARRÁEZ BERTOLÍN, I., “Cuestiones problemáticas en los procedimientos de gestión y recaudación”, en AA VV *Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011, pp. 293-296.

¹³⁶⁷ Véase LONGÁS LAFUENTE, A., “Nulidad de pleno derecho...”, *op. cit.* pp. 170-173.

de su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración¹³⁶⁸.

2) Los supuestos mencionados en el artículo 131 de la LGT tienen el carácter de *numerus clausus*. Esta sí es una aportación importante de la sentencia de 2 de julio de 2018, que comentamos. Nos encontramos ante una relación cerrada, taxativa o *numerus clausus*, por tanto, debe ser objeto de interpretación estricta o restrictiva¹³⁶⁹.

Se echa en falta, como decíamos, que el repaso a la doctrina del Tribunal Supremo sobre el alcance y finalidad del procedimiento se hubiera completado con lo declarado en otras sentencias. Por eso, aún podemos añadir un par de notas más a las contenidas en la Sentencia de 2 de julio de 2018, utilizando doctrina anterior de la misma Sección y Sala:

3) Por lo que se refiere a la cuestión relativa a cuándo debe utilizarse este procedimiento y cuándo el de comprobación limitada, el Tribunal Supremo, aun reconociendo el alto grado de ambigüedad que existe en la regulación del primero, da la pista para resolverla, pues ha dicho que el procedimiento de verificación de datos tiene como presupuesto necesario que previamente se haya presentado una declaración o autoliquidación por el obligado tributario y que, a su vista, sea preciso que se aclare o justifique una discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación. También es posible

¹³⁶⁸ Esta apreciación no es novedosa. En este mismo sentido se había ya pronunciado el Tribunal Supremo en varias ocasiones, como, por ejemplo, en Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 11 de noviembre de 2015, Rec. 436/2014, Roj: STS 5013/2015 - ECLI: ES:TS:2015:5013, FJ 2; Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 21 de noviembre de 2017, Rec. 1216/2016, Roj: STS 4228/2017 - ECLI: ES:TS:2017:4228, FJ 6.

¹³⁶⁹ LONGÁS LAFUENTE, A., "Nulidad de pleno derecho...", *op. cit.* p. 172.

iniciarlo mediante notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración Tributaria cuente con datos suficientes para formularla¹³⁷⁰.

4) La diferencia, pues, entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada la marca que aquel se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que aquel viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas¹³⁷¹.

7.1.1.3 Algunas cuestiones procedimentales y relativas a la prueba

El artículo 132.1 de la LGT establece que el procedimiento se podrá iniciar de dos modos alternativos: mediante un requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o bien directamente mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

La iniciación por requerimiento, que deberá ser notificado al obligado tributario (artículo 87.2 del RGGIAT), es, a nuestro juicio la única posible¹³⁷² en el supuesto d) del artículo 131 de la LGT, esto es, cuando se requiera la

¹³⁷⁰ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 31 de enero de 2017, Rec. 3972/2015, Roj: STS 211/2017 - ECLI: ES:TS:2017:211, FJ 5.

¹³⁷¹ En la misma sentencia y FJ anterior.

¹³⁷² En cuanto a las consecuencias de iniciar indebidamente este procedimiento por propuesta de liquidación, nos remitimos a lo que expondremos al tratar del procedimiento de comprobación limitada, para el que el artículo 137.2 de la LGT permite también esta doble modalidad de inicio.

aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada. Está implícito en este motivo que la Administración no tiene constancia de todos los datos necesarios para practicar la liquidación que proceda o para apreciar la corrección de la autoliquidación practicada, estando vedado en este procedimiento otro tipo de actuaciones inquisitivas o de investigación, como pueden ser los requerimientos a terceros, pues, como ha declarado reiteradamente el TEAC, hay que tener presente que este procedimiento se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia Ley General Tributaria prevé otros procedimientos como son el de comprobación limitada o el de inspección.¹³⁷³

La iniciación por notificación al obligado tributario de una propuesta de liquidación exige que la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla (artículo 132.1 de la LGT). Parece que es el medio idóneo para iniciar el procedimiento cuando se detecten errores aritméticos en las declaraciones o autoliquidaciones, algo que cada vez se dará menos, dada la generalización de programas informáticos de ayuda y, últimamente, de aplicaciones web de uso obligatorio como ya hemos apuntado. La otra posibilidad que contempla la letra a) del artículo 131 de la LGT, cuando la declaración o autoliquidación adolezca de defectos formales, también parece remitir a un inicio del procedimiento por propuesta de liquidación, si bien, en este caso, pensamos que la Administración podría dirigir al obligado tributario una comunicación informativa para que sea éste quien subsane el defecto advertido

¹³⁷³ Véase por todas TEAC, Unificación de criterio, Resolución de 5 de julio de 2016, RG 00/00087/2016, FJ 5.

sin que esto determine el inicio de un procedimiento de verificación de datos (artículo 89 del RGGIAT).¹³⁷⁴

Asimismo, parece adecuado iniciar el procedimiento por propuesta de liquidación en los supuestos de las letras b) -cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria- o c) -cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente- del artículo 131 de la LGT, si bien en este último caso debe advertirse, como ya hemos dicho, que la doctrina del TEAC exige que estas discrepancias jurídicas sean muy simples ¹³⁷⁵.

El primer aspecto procedimental que tenemos que tener en cuenta de cara a la prueba que el obligado tributario deba aportar es el plazo del que dispone el obligado tributario para responder estos modos de iniciación. El plazo para atender el requerimiento de iniciación será de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento (artículo 133.1 del RGGIAT). El mismo plazo de 10 días hábiles, contados de igual forma, se confiere por el artículo 155.3 del RGGIAT para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación o de resolución, por la que el procedimiento se inicie, o en los casos en los que esta se notifique con carácter previo a la resolución en la que se corrijan los defectos advertidos o a la práctica de la liquidación provisional. La propuesta de liquidación debe ser en todo caso motivada incorporando los hechos y fundamentos de derecho que se han tenido en cuenta para su formulación¹³⁷⁶.

¹³⁷⁴ En el mismo sentido, DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., “Actuaciones y procedimientos ...”, op. cit., p. 565.

¹³⁷⁵ Véanse por todas, Resoluciones del TEAC de 19 de enero de 2012, RG 00/01151/2011 y de 23 de febrero de 2012, RG 00/02498/2010.

¹³⁷⁶ Estos plazos son ampliables hasta su mitad en los términos de los artículos 32 de la LPAC y 91 RGGIAT.

Otro aspecto procedimental importante relacionado con la prueba, que debemos mencionar, es la posibilidad que existe en este procedimiento de que las actuaciones de comprobación sean ampliadas a otros extremos en principio no contemplados. Con carácter previo a la apertura, en su caso, del plazo de alegaciones, señala el artículo 155.2 del RGGIAT, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario. Cargada de razón, a nuestro juicio, la doctrina se ha mostrado muy crítica con esta previsión reglamentaria, por un lado, porque no indica en qué supuestos se podría ampliar el objeto del procedimiento, teniendo en cuenta además el alcance tan limitado que tiene este procedimiento, en el que no es posible desarrollar una auténtica comprobación en sentido estricto, como hemos expuesto¹³⁷⁷. Además, su aplicación práctica va a ser muy difícil, pues en los acuerdos de iniciación de este procedimiento no se fija el alcance de las actuaciones, ya que no está previsto por la Ley, como sí sucede, como veremos, en el procedimiento de comprobación limitada.¹³⁷⁸ Por otro lado, porque es difícil imaginar supuestos de reducción de las actuaciones, puesto que el procedimiento de verificación de

¹³⁷⁷ Como acertadamente recuerda PATÓN GARCÍA, a diferencia de lo que ocurre con el procedimiento de comprobación limitada, en el de verificación de datos no está previsto que en la comunicación de inicio de las actuaciones debe expresarse la naturaleza y el alcance de las mismas. Por ello, se pregunta acerca de la licitud de la posibilidad de modificar el alcance de las actuaciones en el procedimiento de verificación de datos, por otra parte, no fijado en el acto inicial, e incluso de “su corrección jurídica pues puede incluso no tenerse certeza a priori de tal extremo, ya que no es un requisito jurídico”. PATÓN GARCÍA, G., “Análisis comparativo sobre la tutela del contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada y en el procedimiento inspector”, en AA VV (Dir. J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA y J. ZORNOZA PÉREZ), *Tratado sobre la Ley General Tributaria (Homenaje a A. RODRÍGUEZ BEREIJO)*, Tomo II, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, p. 593.

¹³⁷⁸ Véase PÉREZ MARTÍNEZ, J.M., “Procedimiento de verificación de datos (artículos 155 y 156 RGAT)”, en AA VV (Dir. C. ALCALÁ SACRISTÁN), *Manual de aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p.770.

datos es un procedimiento de alcance muy limitado, sumarial, sin actividad indagatoria y de simple comprobación formal¹³⁷⁹.

Por cuanto se refiere a la actividad probatoria de las partes en este procedimiento, las propias notas configuradoras del mismo van a determinar qué actividad de prueba puede llevarse a cabo en sintonía con lo que va a ser comprobado. Sobre todo, desde el punto de vista de la actividad de la Administración, los elementos específicos de contraste que puede utilizar son los que señala el artículo 131 de la LGT. Quiere ello decir que, en el procedimiento de verificación de datos, la Administración, para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario, únicamente puede utilizar medios de prueba concordantes con los elementos de contraste tasados que marca el artículo 131 de la LGT.¹³⁸⁰ Por consiguiente, según el supuesto en que se base la comprobación, podrá utilizar:

- La propia declaración del obligado tributario, será el elemento probatorio a utilizar en los supuestos a) y c) del artículo 131 de la LGT.

- Otras declaraciones presentadas por el obligado tributario o declaraciones informativas presentadas por terceros, así como otros datos en poder de la Administración, que no procedan de requerimientos efectuados *ad hoc* en este procedimiento, en el supuesto b).

- La prueba documental presentada por el obligado tributario con la declaración o autoliquidación en el supuesto c).

¹³⁷⁹ Véase ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 42, y también GARCÍA RUBIO, E., “Artículo 155”, *op. cit.*, p. 1003.

¹³⁸⁰ Véase Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec.2, Sentencia de 19 de mayo de 2020, Rec. 3940/2017, Roj: STS 994/2020 - ECLI: ES:TS:2020:994, FJ 6, donde el Tribunal Supremo realiza una interesante reflexión en torno a la prueba que puede utilizarse en este procedimiento por parte de la Administración.

- La prueba obtenida a través de requerimientos al obligado tributario (básicamente, documental o confesión), siempre que no se refiera a actividades económicas, para el supuesto d).

Ello descarta, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que este procedimiento pueda ser iniciado para efectuar investigaciones sobre posibles hechos con relevancia tributaria del contribuyente, pero distintos de los que por él hayan sido incluidos en su declaración o autoliquidación. El procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente¹³⁸¹. Por ejemplo, la falta de inclusión de una variación patrimonial en la declaración del obligado tributario, de la que la Administración tenga noticia a partir del análisis de los datos suministrados en modelo 347 presentado por un tercero, no puede comprobarse a través de este procedimiento. Debería iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, ya que, si se inicia un procedimiento de verificación de datos, la infracción de los elementos de contraste permitidos por el artículo 131 de la LGT acarrearía su nulidad radical y absoluta.

Tampoco es cauce idóneo este específico procedimiento tributario, según una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, para efectuar calificaciones jurídicas, en contra de la tesis que haya sido preconizada por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, cuando la Administración tributaria pretenda sustentar tales calificaciones jurídicas con argumentos o razonamientos de Derecho que sean razonablemente controvertibles y no constituyan una clara u

¹³⁸¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2020, Rec. 3940/2017, antes citada, FJ 6.
695

ostensible evidencia en el panorama doctrinal o jurisprudencial¹³⁸². Es decir, la propia declaración del obligado tributario deberá evidenciar la prueba de esa interpretación compleja y controvertible de normas jurídicas, porque si no ocurre esto, la prueba (la propia declaración) puede utilizarse válidamente en el procedimiento de verificación de datos, por ejemplo en los casos en que exista un simple error de cumplimentación de la misma, aunque se refiera a cuestiones complejas, siempre que no se vaya a descender a las mismas o a realizar una calificación jurídica¹³⁸³.

¹³⁸² Véanse Sentencias de la Sec. 2 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2020, Rec. 3940/2017, FJ 6 y de 2 de julio de 2018, Rec. 696/2017, ambas ya citadas.

¹³⁸³ Como ocurre en el supuesto enjuiciado en Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 31 de enero de 2017, Rec. 3972/2015, Roj: STS 211/2017 - ECLI: ES:TS:2017:211. En el caso concreto de autos, pese a que el recurrente alegaba un error al haber marcado una casilla correspondiente a la deducción por innovación (artículo 36 del TRLIS) y no la correcta de deducción por investigación y desarrollo (artículo 35 del TRLIS), por lo que realmente hubo una calificación y valoración jurídica. Y el procedimiento, pues, de verificación de datos resultaba de todo punto inadecuado, la Sala estima que “no es posible aceptar la tesis de la parte recurrente de que era preciso para la calificación y valoración jurídica acudir al procedimiento de comprobación limitada o de inspección, al no ser ello posible en el procedimiento de verificación, puesto que si bien ha de convenirse que existe un alto grado de ambigüedad en la regulación contenida en los arts. 131 y ss. de la LGT, sobre cuándo debe utilizarse el procedimiento de verificación en contraposición al procedimiento comprobación limitada, entendiéndose que la diferencia entre uno y otro lo marca el que aquel se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que aquel viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas, lo cierto es que atendiendo al desarrollo y contenido del procedimiento de verificación seguido, del que nos hemos hecho eco anteriormente, resulta patente que no existe calificación ni valoración jurídica alguna, simple y llanamente la Administración se ha limitado a constatar la discrepancia existente, sin que en el desarrollo del mismo la parte recurrente haya conseguido solventarla, así es, en la autoliquidación se pretendía una deducción por TIC, la Administración ante la discrepancia entre sus datos y la pretendida deducción inicia procedimiento de verificación, la parte recurrente afirma que se trata de un error y que lo procedente es la deducción por investigación y desarrollo, y en el curso del procedimiento no logra justificar dicho error. No hacía falta ninguna calificación ni valoración al efecto, simple y llanamente la Administración se mantuvo dentro de los límites propios del procedimiento de verificación, al constatar formalmente que la parte recurrente no tenía derecho a la deducción por TIC, sin que la parte lograra justificar el error en el que dice incurrió.” (FJ 5).

En cuanto al obligado tributario, las pruebas que tenga obligación de aportar estarán condicionadas por cuanto acabamos de exponer¹³⁸⁴, si bien puede utilizar cualquier medio de prueba admisible en Derecho en defensa de sus intereses, que la Administración debe examinar y valorar. No nos parecería prudente un comportamiento procesal consistente en negar simplemente la facultad de la Administración de comprobar algunos extremos en este procedimiento, o de requerir determinadas explicaciones o documentación, basándose, por ejemplo, en que ello afecta a actividades económicas o en la complejidad interpretativa de la norma y la labor de calificación que conlleva. La denuncia del exceso sobre los límites de la facultad de comprobación por parte del órgano de gestión no está reñida con una actitud procedimental positiva o proactiva de cara a la prueba, que contribuiría asimismo a probar tal exceso administrativo, que viciaría de nulidad el procedimiento.

En cuanto a la utilización como prueba en este procedimiento de datos suministrados por terceros, recordamos que el artículo 132.2 de la LGT exige que, si el obligado tributario manifiesta su disconformidad con los mismos, se proceda a su contraste de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT, lo que, como ya hemos expuesto anteriormente con mayor detalle¹³⁸⁵, consideramos que tiene muy difícil acomodo en este procedimiento, en el que no es posible obtener información de terceros. A lo sumo, pensamos, la Administración podrá llevar a cabo una mera labor de esclarecimiento para

¹³⁸⁴ Teniendo en cuenta que la falta de atención de los requerimientos en el plazo y la forma señalados puede ser considerada como una infracción tributaria de las clasificadas como graves conforme al artículo 203 de la LGT, sancionable con multa pecuniaria, por lo que, aun cuando la documentación solicitada resulte improcedente según las normas del procedimiento, el requerimiento debe atenderse, aunque sea para poner de manifiesto lo anterior. El retraso en la íntegra cumplimentación del requerimiento puede ser considerado dilación por causa no imputable a la Administración Tributaria (artículo 104.2 de la LGT).

¹³⁸⁵ En este mismo epígrafe y en el estudio de las presunciones del artículo 108. 4 de la LGT que efectuamos en el epígrafe 5.2.3 de este trabajo.

determinar la corrección de un dato determinado¹³⁸⁶, pero nada más, pues como ha dicho con reiteración el TEAC, este procedimiento se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo cual la propia LGT prevé otros procedimientos¹³⁸⁷. Si el requerimiento a terceros determina que debe irse más allá de la mera ratificación o corrección del dato suministrado, entendemos que el órgano de Gestión debería poner fin al procedimiento de verificación de datos mediante la oportuna resolución¹³⁸⁸ e iniciar un procedimiento de comprobación limitada.

Cuanto hasta aquí hemos expuesto nos lleva a abordar una reflexión final. En los últimos tiempos, venimos observando que la elección por los órganos de gestión del procedimiento a incoar entre verificación de datos y comprobación limitada, se está decantando hacia este segundo procedimiento. La aplicación en la práctica de la verificación de datos es cada vez menor, incluso los órganos de gestión se deciden por la comprobación limitada para comprobaciones que no ofrecen dificultad aparente alguna¹³⁸⁹. Sin embargo, este procedimiento se

¹³⁸⁶ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 40.

¹³⁸⁷ Véanse Notas 1334 y 1375.

¹³⁸⁸ Para nosotros, debe dictar una resolución en la que se acuerde poner fin al procedimiento por no poder proseguir la comprobación sin exceder los límites y se resuelva iniciar un procedimiento de comprobación limitada, que deberá notificarse separadamente conforme al artículo 137 de la LGT al obligado tributario. Acabar este procedimiento sin resolución por iniciación de otro ciertamente, como dice BANACLOCHE PÉREZ produce rubor jurídico y, en nuestra opinión, causaría serios problemas, empezando por saber cuándo se entiende iniciado el procedimiento de comprobación limitada a efectos del cómputo de su plazo de duración, o el de inspección. Véase BANACLOCHE PÉREZ, J., “El procedimiento de gestión”, *op. cit.*, p. 111.

¹³⁸⁹ Por ejemplo, recientemente hemos intervenido profesionalmente en un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance era determinar la correcta compensación de cuotas en IRPF del obligado tributario y su cónyuge, en la que al parecer se produjo una supuesta infracción del artículo 97.6 e) de la LGT (“Los cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en los términos previstos en la orden del 28 de abril, sobre justificación del cumplimiento de obligaciones tributarias.”). Cuestión sencilla, que no precisa prácticamente

ha usado profusamente hace unos años, pues la elección por uno u otro procedimiento se hacía desde una perspectiva más bien formal, atendiendo a que la comprobación se extendiera a los tributos que gravan de forma específica las actividades económicas o los que no lo hacen ¹³⁹⁰. Ello fue así justamente antes de que la doctrina del TEAC, empezara a trazar sus fronteras, labor que como hemos visto fue completada por el Tribunal Supremo, que ha ido delimitando su ámbito administrativo y competencial a golpe de sentencia, y últimamente ha precisado las consecuencias de su utilización indebida.

Esta situación pone de manifiesto que la regulación del procedimiento es insuficiente, técnicamente deficiente y problemática, creando inseguridad jurídica a los propios órganos encargados de aplicarla, que se deciden por el menos conflictivo procedimiento de comprobación limitada, por lo que *de lege ferenda* este procedimiento debería reformarse para quedar reducido, en los términos en que la doctrina y la jurisprudencia lo han delimitado, a una simple comprobación formal de los tributos autoliquidados.

instrucción y que, sin embargo, Gestión tributaria no consideró oportuno tramitar por el procedimiento de verificación de datos.

¹³⁹⁰ Efectivamente, como apunta BAS SORIA, “la verificación de datos se ha utilizado profusamente en el ámbito del IRPF, con excepción de la comprobación de los rendimientos de actividades económicas, y en los impuestos patrimoniales cedidos a las comunidades autónomas; mientras que la comprobación limitada ha sido la norma general en el IVA. El caso del IS resulta especialmente curioso, pues, aunque grava generalmente actividades económicas, la limitación al examen de la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada (la base imponible en el IS es el resultado contable corregido por aplicación de las normas del impuesto, art. 10 LIS) ha determinado que la mayoría de comprobaciones que ha realizado la gestión tributaria se hayan desarrollado por el procedimiento de verificación de datos: la comprobación de la aplicación del tipo reducido para empresas de reducida dimensión, los ajustes fiscales al resultado contable en el caso de sanciones administrativas satisfechas por entidades, etc.” BAS SORIA, J., “Consecuencias de la utilización indebida ...”, *op. cit.*, p. 154.

7.1.2 La prueba en el procedimiento de comprobación limitada

El procedimiento de comprobación limitada puede considerarse sucesor del procedimiento de comprobación abreviada previsto en el artículo 153 de la LGT de 1963, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de la misma¹³⁹¹. Se trata de un procedimiento a medio camino entre el procedimiento de verificación de datos y el de inspección¹³⁹², aunque por sus características y alcance compartimos la opinión de ADAME MARTÍNEZ de que se encuentra más próximo a éste último, pese a que ambos presentan características muy diferentes¹³⁹³.

Late sin duda en este procedimiento cierto paralelismo con el procedimiento de inspección, perceptible, por ejemplo, en el artículo 147.2 de la LGT, que señala que los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre “la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”. Pero también se constata en el mismo una posición intermedia entre una comprobación formal, como es el procedimiento de verificación de datos, y una comprobación e investigación de carácter inquisitivo y global sobre la situación tributaria del obligado, como es el procedimiento inspector. También existen paralelismos con el procedimiento de verificación de datos, por ejemplo, en el artículo 137.2 de la LGT, que permite iniciar la comprobación limitada directamente con la notificación de la propuesta de liquidación, cuando los datos

¹³⁹¹ Sobre diferencias y semejanzas entre los procedimientos de comprobación limitada y de inspección y su incidencia en las garantías del contribuyente puede verse PATÓN GARCÍA, G., “Análisis comparativo sobre la tutela del contribuyente...”, *op. cit.*, pp. 590 y ss.

¹³⁹² De “miniinspección” lo califica PÉREZ ROYO, “Derecho Financiero...”, *op. cit.*, p. 246, y de “verdadero procedimiento “inspector” sin límites, a desarrollar por los órganos de gestión” habla CLEMENTE CLEMENTE, V., “Comentario al artículo 136”, en AA VV, “Ley General Tributaria. Antecedentes y ...”, *op. cit.*, p. 624.

¹³⁹³ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 55.

en poder de la Administración sean suficientes para formularla, disposición idéntica a la contenida para el procedimiento de verificación de datos en el artículo 132.1 de la LGT¹³⁹⁴.

El procedimiento se encuentra regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT y en los artículos 163 a 165 del RGGIAT. Un examen completo de esta regulación excedería los límites de nuestra investigación por lo que trataremos aquí exclusivamente a aquellos aspectos de la misma que tiene relación con la actividad probatoria de las partes.

7.1.2.1 Órganos competentes para su tramitación

El procedimiento de comprobación limitada está configurado en la LGT, sin ningún género de dudas, como un procedimiento de gestión tributaria¹³⁹⁵. Lo lógico, pues, es que los órganos competentes para desarrollarlo fueran los órganos de gestión. Sin embargo, el artículo 141 letra h) de la LGT asigna también este procedimiento a la Inspección de los tributos al enumerar sus funciones. Por tanto, puede afirmarse que la competencia para tramitar este procedimiento es compartida entre los órganos de gestión tributaria y los de inspección¹³⁹⁶.

Como ha señalado la doctrina, el procedimiento de comprobación limitada constituye una nueva fase en el largo proceso para ampliar las funciones de los

¹³⁹⁴ ORTIZ CALLE, E., en AA VV, "La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario..." *op. cit.* p. 187.

¹³⁹⁵ Artículo 123 e) de la LGT.

¹³⁹⁶ Cfr. DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada*, Dykinson, Madrid, 2014, p. 97. Apunta, además, esta autora que esta competencia compartida tiene sus antecedentes en la legislación anterior, pues el artículo 34 del RGI de 1986, preveía que la inspección llevase a cabo comprobaciones abreviadas, que son en cierta forma el precedente de las actuales comprobaciones limitadas.

órganos de Gestión tributaria, en lo que respecta a la posibilidad de comprobación¹³⁹⁷, pero se ha mostrado en general bastante crítica con esta doble asignación de funciones, que produce “una nueva ruptura en la cada vez más ardua distinción entre las funciones y facultades de los órganos de Gestión tributaria y las correspondientes a la Inspección de Hacienda”¹³⁹⁸. La LGT, se ha dicho, no sólo permite sino que ampara la duplicidad de actuaciones de estos órganos. “Establece mismas funciones para distintos órganos contraviniendo así, el principio de eficacia y exigiendo unas labores de coordinación entre los distintos órganos que no se presentan demasiado sencillas”¹³⁹⁹. Efectivamente, llama la atención que una ley que se preocupa de regular precisamente los procedimientos de gestión, deslindándolos de los de inspección, desdibuje la línea de separación, otorgando a los órganos de inspección funciones típicas del ámbito de la gestión tributaria¹⁴⁰⁰, no alcanzándose a comprender las razones de este solapamiento competencial, lo que carece absolutamente de sentido¹⁴⁰¹. Por eso, ha observado ADAME MARTÍNEZ que, en la práctica no es lo normal que la Inspección impulse un procedimiento de comprobación limitada y ello por varias razones. La principal de ellas, porque en caso de acudir a este procedimiento los órganos de Inspección estarán sometidos a los mismos límites, trámites y efectos de un procedimiento de gestión¹⁴⁰². El más importante

¹³⁹⁷ Del que hablamos en el apartado 1.1.2 de este trabajo.

¹³⁹⁸ CARBAJO VASCO, D. “El procedimiento de comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria”. *Crónica Tributaria* núm. 16, 2005, p. 60.

¹³⁹⁹ BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.*, p. 512.

¹⁴⁰⁰ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos de ...”, *op. cit.*, p. 97.

¹⁴⁰¹ BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.*, p. 513. Señala además la autora, y no sin razón, que ello se hace utilizando una terminología inadecuada, pues el artículo 141 h) al enumerar las funciones de inspección, incluye “La realización de actuaciones de comprobación limitada”; pareciendo a la autora incorrecta la utilización del término *actuaciones*, ya que podría plantearse la duda de a qué se refiere la Ley, debido a que las palabras *procedimiento* y *actuación* en ningún caso son sinónimas, aunque concluye que se trata de una incorrección gramatical más, refiriéndose sin duda al procedimiento al añadir “conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley”.

¹⁴⁰² El propio artículo 141.h) de la LGT no deja lugar a dudas al señalar que la realización de las actuaciones de comprobación limitada se hará de acuerdo con lo establecido en los artículos 136 a 140 de la LGT. Esto, como afirma DE LA PEÑA AMORÓS, supone que los órganos de la

de esos límites es, como veremos seguidamente, la imposibilidad de examinar la contabilidad mercantil¹⁴⁰³.

A nuestro juicio, sin perjuicio de admitir la razón que asiste a la doctrina que ha criticado este solapamiento de competencias¹⁴⁰⁴, lo único que puede dotar de sentido a esta atribución a los órganos de Inspección de la función de iniciar un procedimiento de comprobación limitada, es la posibilidad, que también se les atribuye, de concluir el procedimiento, si estiman que deben rebasar las facultades y medios de comprobación permitidos en este procedimiento, e iniciar un procedimiento de comprobación general, parcial o total¹⁴⁰⁵, que incluya el

inspección estarán sometidos en sus actuaciones a las mismas limitaciones que se establecen para los órganos de gestión, en cuanto a control de la contabilidad, requerimientos a terceros, plazos, etc. DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos de ...”, *op. cit.*, p. 98.

¹⁴⁰³ Véase ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 59. Finaliza esta reflexión el autor con una pregunta: “¿Tiene sentido que la Inspección que puede lo más vaya a optar por un procedimiento de comprobación limitada en el que ni siquiera va a poder examinar la contabilidad?” Su respuesta es rotunda: “Indudablemente no”. En el mismo sentido, HUESCA BOBADILLA, R., “Artículo 136”, AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pp. 915-916. Pues bien, es cierto que, en la práctica profesional, no se detectan, no decimos que no los haya, pero nosotros no los hemos visto, procedimientos de comprobación limitada incoados por la Inspección de los Tributos del Estado. Sin embargo, está siendo el procedimiento utilizado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Andalucía para la revisión y comprobación de la base imponible declarada en el ITPAJD por compraventa de inmuebles, iniciando además el procedimiento directamente por propuesta de liquidación a la que se acompaña el dictamen del perito de la Administración. Dicha comprobación, señala la motivación del alcance del procedimiento que contienen estas propuestas, se concreta en la determinación del valor real del bien o derecho objeto del hecho imponible mediante una actuación de comprobación de valor realizada conforme a lo establecido en el artículo 159 del RGGIAT que, efectivamente, dispone que la comprobación de valores podrá realizarse como una actuación concreta en el procedimiento de comprobación limitada.

¹⁴⁰⁴ Extremadamente crítica se ha mostrado BERTRÁN GIRÓN, para quien, habida cuenta de que “la propia Inspección debe “autolimitarse” sus competencias para llevar a cabo este procedimiento. A nuestro juicio, la atribución de la misma es un equívoco de la Ley absurdo, carente de sentido y que puede crear demasiada confusión, además de inútil y que a lo único que puede responder es a un afán por parte de la Inspección de defensa de su propia institución como la principal en materia de competencias comprobadoras.” BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.*, p. 514.

¹⁴⁰⁵ Véase RAMÍREZ OLLERO, J.I., *La Hacienda Pública frente al contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 112 a 115.

objeto de la comprobación limitada anterior¹⁴⁰⁶. La opción inicial por el procedimiento de comprobación limitada le habría permitido al órgano de inspección desarrollar actuaciones más ágiles en cuanto a sus trámites, dentro, además, de un procedimiento que se ha tornado en la práctica esencialmente escrito.

7.1.2.2 Supuestos en los que procede

A diferencia del procedimiento de verificación de datos que, como hemos expuesto, procede en determinados supuestos tasados delimitados por la LGT, el procedimiento de comprobación limitada no está limitado ni objetiva, ni subjetivamente. Es decir, en el procedimiento de comprobación limitada ni existen supuestos tasados a los que pueda aplicarse, ni se restringen los sujetos pasivos que pueden ser objeto del mismo, ni se concretan los tributos sobre los que se puede actuar, por lo que todos pueden ser objeto de este procedimiento. La limitación a que alude su denominación es, por tanto, sólo parcial, pues lo único que se van a limitar son las competencias del órgano actuante¹⁴⁰⁷, esto es, las actuaciones que puede realizar en función de las facultades reconocidas al órgano actuante por la LGT¹⁴⁰⁸, como ratifica su propia Exposición de motivos¹⁴⁰⁹.

¹⁴⁰⁶ Forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada prevista en el artículo 139.1 c) de la LGT.

¹⁴⁰⁷ BANACLOCHE PÉREZ, J., "El procedimiento de gestión", *op. cit.*, p. 112.

¹⁴⁰⁸ En este mismo sentido, DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., "Los procedimientos de ...", *op. cit.*, p. 101.

¹⁴⁰⁹ "El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector". Exposición de Motivos, apartado IV, de la LGT.

A la vista de ello, puede parecer que el procedimiento de comprobación limitada se diferencia del procedimiento inspector por la limitación de las actuaciones que en él se pueden realizar, que condicionan las facultades de las que están investidos los órganos encargados de aplicarlo. Sin embargo, esto no debe llevar a engaño. Estas limitaciones contrastan con la intensidad de las potestades que puede ejercitar la Administración en este tipo de procedimiento, considerablemente superiores a las que podía ejercitar en su antecedente: el procedimiento de comprobación abreviada regulado en el artículo 123 de la LGT de 1963¹⁴¹⁰.

El ámbito objetivo de este procedimiento queda perfilado en el apartado 1 del artículo 136 de la LGT, que señala que la Administración tributaria podrá comprobar “los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”¹⁴¹¹.

La amplitud del diseño de este tipo de comprobación, como puede verse, es enorme¹⁴¹², no restringiéndose a ninguna obligación concreta, ni a ningún

¹⁴¹⁰ CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 51.

¹⁴¹¹ El Dictamen del Consejo de Estado núm. 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, relativo al Anteproyecto de Ley General Tributaria, se mostró crítico con la redacción de este precepto básicamente por dos razones. La primera porque no define el carácter limitado de la comprobación y la segunda porque repite los posibles objetos de comprobación ya mencionados en su artículo 115, incluyendo la expresión “elementos” que es poco clara y omitiendo la referencia a “valores”. El Consejo de Estado propuso la supresión de este apartado 1 del artículo 136 y comenzar en el principio del apartado 2 con lo siguiente: “La Administración tributaria en el ejercicio de sus potestades podrá acordar la realización de actuaciones específicas de comprobación limitada circunscrita a cualquiera de los siguientes extremos”. De haberse seguido estas recomendaciones se habría ganado, desde luego, en claridad legislativa.

¹⁴¹² ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 59.

elemento de la obligación tributaria¹⁴¹³. De hecho, pueden comprobarse por el mismo todas las circunstancias y elementos de la obligación tributaria¹⁴¹⁴.

Este precepto es desarrollado por el artículo 163 del RGGIAT, que se refiere, aunque no de forma taxativa sino meramente ejemplificativa, a tres supuestos bastante amplios en los que se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada. Estos supuestos, dice la norma, son, “entre otros”, los siguientes:

a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.

c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.

¹⁴¹³ RAMÍREZ OLLERO, J.I., “La Hacienda Pública frente al contribuyente...”, *op. cit.*, p. 129.

¹⁴¹⁴ Definida a estos efectos por el artículo 17.3 de la LGT: la de carácter principal, la de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias y las formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de la LGT. Todos estos extremos pueden comprobarse a través del procedimiento de comprobación limitada, que adquiere así un ámbito objetivo amplísimo.

Lo cierto es que, en nuestra opinión, resulta difícil imaginar un supuesto que no tenga cabida en alguna de esas tres categorías, que, por otra parte, también podrá ser objeto de comprobación por este procedimiento, al no tratarse de una enumeración cerrada. Abundando en la idea de la amplitud objetiva con que está establecido este procedimiento, tiene razón JIMÉNEZ JIMÉNEZ cuando en relación con las facultades del artículo 136.2 de la LGT, que seguidamente estudiaremos, señala que la delimitación del ámbito de comprobación se hace de manera amplísima, “porque si se pueden comprobar todos los extremos declarados por el contribuyente, todas las circunstancias imputadas por terceros y todo aquello que ponga de manifiesto la realización del hecho imponible y su valoración, toda realidad con trascendencia tributaria es susceptible de ser comprobada en un procedimiento de comprobación limitada”¹⁴¹⁵.

No obstante, antes de pasar al examen de las facultades que la Administración puede ejercitar en este procedimiento, debemos hacer referencia a una circunstancia que la doctrina ha puesto de relieve e incluso criticándola con dureza. Nos referimos a la similitud de las circunstancias en las que la Administración puede optar por realizar un procedimiento de verificación de datos o un procedimiento de comprobación limitada. Como apunta ADAME MARTÍNEZ, las dos primeras actuaciones mencionadas en el artículo 136 de la LGT, que podrán seguirse en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, coinciden prácticamente con los supuestos previstos en las letras b) y c) del artículo 131 del mismo Texto legal, en los que podrá iniciarse un procedimiento de verificación de datos, que, como se recordará, está previsto para los casos de discrepancias entre los datos incluidos por el contribuyente en

¹⁴¹⁵ JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa. Atribución de competencias y estructura de procedimientos entre los órganos de gestión e inspección. Los nuevos procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada” en AA VV, *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*. La Ley, Madrid, 2006, p. 152.

su declaración y los que obran en poder de la Administración y de indebida aplicación de la normativa que resulte patente¹⁴¹⁶. Esta coincidencia ha sido criticada duramente por la doctrina pues, como ha escrito ORTIZ CALLE, además de revelar una deficiente técnica legislativa, conduce a un resultado contrario al principio de igualdad por los distintos efectos jurídicos que deduce la LGT de las resoluciones adoptadas en uno u otro procedimiento¹⁴¹⁷. Ciertamente, se podría llegar a una situación tan absurda como injusta en la cual dos obligados tributarios sobre los que se hayan seguido actuaciones sobre un tema similar, en un caso a través de un procedimiento de verificación de datos y en otro a través de un procedimiento de comprobación limitada, obtuvieran resoluciones con efectos absolutamente dispares: en el primer caso, de la comprobación desarrollada no se derivaría ningún efecto preclusivo, mientras que, en el segundo, sí¹⁴¹⁸. Ante esta inicua situación, la doctrina, con la que nosotros nos identificamos, ha sostenido que, por mucho que la regulación actual niegue efectos preclusivos en el caso del procedimiento de verificación de datos, ello no puede evitar la existencia de unos efectos preclusivos a partir de principios generales como el de seguridad jurídica y el de no ir contra los propios actos¹⁴¹⁹, en los que se sustentaban ya dichos efectos preclusivos bajo la normativa anterior¹⁴²⁰. Efectivamente, si ya ha existido procedimiento de

¹⁴¹⁶ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 57.

¹⁴¹⁷ Cfr. ORTIZ CALLE, E., “El procedimiento de comprobación limitada”, en AA VV, Dir. J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA y J. ZORNOZA PÉREZ, *Tratado sobre la Ley General Tributaria (Homenaje a A. RODRÍGUEZ BEREIJO)*, Tomo II, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, p. 564.

¹⁴¹⁸ Véase ORTIZ CALLE, E., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...” *op. cit.* pp. 210-211. También ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 57.

¹⁴¹⁹ Sobre las liquidaciones provisionales dictadas en estos procedimientos de comprobación e inspección y la doctrina de actos propios, puede verse un excelente y amplio estudio en ORTIZ CALLE, E., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...”, *op. cit.* pp. 195 y ss.

¹⁴²⁰ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 57, con cita, por todos, de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Gestión tributaria” en AA VV, “Comentario sistemático...”, *op. cit.*, pp. 406-407.

verificación de datos, y se han realizado este tipo de actuaciones corrigiendo algún tipo de error o aplicación indebida de normas, sobre todo, si se han utilizado exactamente los mismos medios y se han realizado las mismas actuaciones, por aplicación de aquellos principios, aunque la LGT no lo recoja, la Administración no podrá volver sobre lo ya verificado¹⁴²¹. Tiene por tanto, a nuestro juicio, razón BERTRÁN GIRÓN, al afirmar que las actuaciones de control que lleva a cabo la AEAT, lo son de la AEAT y no de los órganos de Gestión o Inspección, por lo que la preclusividad de unas liquidaciones no debe atender tanto al procedimiento que se haya llevado a cabo como a las actuaciones efectivamente realizadas¹⁴²².

7.1.2.3 Medios de comprobación y límites de la comprobación limitada

Como antes hemos apuntado, lo que realmente caracteriza al procedimiento de comprobación limitada, lo que justifica el adjetivo que matiza la denominación de esta comprobación, son los medios o actuaciones que se pueden utilizar, y que se encuentran expresamente previstos en el apartado 2 del artículo 136 de la LGT¹⁴²³.

Efectivamente, el apartado 2 del artículo 136 de la LGT contiene normas que, además, afectan profundamente a la prueba, principalmente a la que puede materializarse en este procedimiento a instancia de la Administración, pues indica las fuentes de prueba y los medios de comprobación utilizables por la

¹⁴²¹ Véase en este sentido DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 104.

¹⁴²² BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.*, p. 465.

¹⁴²³ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 102.

misma¹⁴²⁴. Establece el precepto que la Administración puede realizar “únicamente”, es decir, exclusivamente¹⁴²⁵, las actuaciones tasadas, que seguidamente vamos a examinar:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

Esta facultad estaba prevista, de alguna manera, en el artículo 123 de la LGT de 1963¹⁴²⁶, cuando decía que la Administración tributaria podía dictar liquidaciones provisionales de oficio “de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.” La actual LGT, sin embargo, no dice que la revisión deba hacerse *de acuerdo con* esos datos, sino como resultado del *examen* de esos datos. Esto tiene importancia, porque despeja las dudas que la anterior regulación había suscitado, en cuanto a si los órganos de gestión debían

¹⁴²⁴ Para IBÁÑEZ MANSILLA, lo que el artículo 136. 2 establece son las “fuentes de información” de las que la Administración podrá servirse en este procedimiento, en el sentido de fuentes de prueba que veíamos en el apartado 5.1 de esta tesis. Para el autor, existe un uso inadecuado bastante frecuente en la doctrina tributarista de la expresión “medios de prueba”, pues esta se utiliza para referirse al contenido (el contenido que en el proceso se llama “prueba” y fuera de él “fuente de prueba”) en lugar de al medio. Asimismo, destaca que es posible encontrar en ocasiones que, con la expresión “medios de prueba”, trata de designarse a los elementos de la realidad, que poseen trascendencia para la aplicación del tributo (lo que él mismo designa “impresiones”, que son materializaciones concretas de la categoría “fuentes de prueba” acuñada en la doctrina procesalista). Véase IBÁÑEZ MANSILLA, S., “La actividad de comprobación y el efecto preclusivo de las liquidaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 129, 2008, pp. 75 y 82.

¹⁴²⁵ Como bien apunta RAMÍREZ OLLERO, el término *únicamente* hay que entenderlo, no en la acepción de *singular* o *extraordinario*, sino en el sentido que estas actuaciones están tasadas, son las que se refieren a continuación. El vocablo *únicamente* podría hacer pensar que estas actuaciones son reducidas, y no es así, pues abarcan una pluralidad de actuaciones. En este sentido, afirma este autor, cabría entender que en sede de comprobación limitada la Administración tributaria puede realizar todo tipo de actuaciones, salvo las que se excepcionan expresamente. Véase RAMÍREZ OLLERO, J.I., “La Hacienda Pública frente...”, *op. cit.*, p. 130.

¹⁴²⁶ En la redacción que le dio, con efectos de 1 de enero de 2002, el número 4 del artículo 30 de la Ley 24/2001, 27 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

limitarse a constatar si los datos declarados coincidían con los justificantes y registros de referencia, pues no realizaban una comprobación plena¹⁴²⁷. Sin embargo, en esta primera actuación como en las dos siguientes, utiliza el legislador el término *examen*, lo cual implica, una mayor amplitud o contenido en el análisis¹⁴²⁸.

Examen, según el Diccionario de la Real Academia Española, es, en su primera acepción, “indagación y estudio que se hace acerca de las cualidades y circunstancias de una cosa o de un hecho.” El empleo reiterado del término *examen* en tres de las actuaciones previstas en el artículo 136.2 de la LGT pone de manifiesto que el procedimiento de comprobación limitada supone una verdadera comprobación en sentido propio, ante las dudas planteadas en la legislación anterior¹⁴²⁹. Examinar, en definitiva, como ha escrito CARBAJO

¹⁴²⁷ Ejemplo de ello es la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2004, RG 00/07287/2001, dictada en Unificación de doctrina, en la que pese a que sienta el criterio de que “cuando el órgano de Gestión Tributaria compruebe que los datos declarados coinciden con los registrados, pero interprete la norma de manera distinta al contribuyente, dicho órgano se encuentra facultado para emitir una liquidación administrativa que, sin atenerse necesariamente a lo declarado o autoliquidado por el contribuyente, determine el importe, a su juicio, correcto, del tributo de que se trate, sin que resulte preceptivo con carácter general, en estos casos, solicitar informe de la Inspección (salvo que el órgano de Gestión considere, en su caso, la conveniencia y necesidad de solicitar tal informe)”, debe hacerlo “respetando siempre las reglas materiales y de procedimiento que sean aplicables; todo ello teniendo en cuenta que *en ningún caso el órgano gestor está efectuando una comprobación plena del hecho imponible* y, por tanto, sin perjuicio de la eventual y posterior actuación de la Inspección de los Tributos que, tras la oportuna (y ya sin limitación) comprobación e investigación, determine, en su caso, la deuda tributaria.” [las cursivas son nuestras].

¹⁴²⁸ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 103.

¹⁴²⁹ Véase RAMÍREZ OLLERO, J.I., “La Hacienda Pública frente...”, *op. cit.*, p. 131. Dudas propiciadas porque el artículo 123.2 de la LGT de 1963 preveía una excepción a la imposibilidad del examen de la documentación contable de actividades empresariales y profesionales, inicialmente sólo en el supuesto de devoluciones tributarias, después con carácter general. Por excepción, “el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.” La expresión “constatar” motivó las dudas doctrinales acerca de si se estaba ante un verdadero examen de aquellos registros o documentos, o ante un mero cotejo. Véase por todos

VASCO, no es sólo comprobar hechos, implica también la facultad de calificar jurídicamente los mismos y la normativa tributaria aplicable al caso¹⁴³⁰.

En este procedimiento, pues, la Administración puede ir más allá de la simple actividad de cotejo, que caracteriza a la verificación de datos. Pero esta posibilidad pone de relieve la confusión de actuaciones que existe entre los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, a la que aludíamos páginas atrás. Como ha hecho notar la doctrina, el artículo 136 de la LGT utiliza verbos como “examinar” o “requerir”, que comportan cierto componente de actividad investigadora¹⁴³¹, pero luego se refiere a los datos que constan en la declaración y a los justificantes aportados con las mismas (cuyo

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Gestión tributaria” en AA VV, “Comentario sistemático...”, *op. cit.*, p. 394.

¹⁴³⁰ CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 54. Con ello, indica el autor, también se supera cierta doctrina del TEAC manifestada por ejemplo en la Resolución de 16 de julio de 2003, RG 00/1/2001, dictada en Unificación de criterio, que entendía que, si la interpretación de la Administración Tributaria era diferente de la del obligado tributario, se necesitaba informe de la Inspección al respecto (aunque como hemos visto, el propio TEAC corregiría esta interpretación en la Resolución de 20 de diciembre de 2004, antes citada).

¹⁴³¹ Las diferencias entre las labores de “comprobación” e “investigación” se establecen y definen en la LGT para el procedimiento inspector, no para el de gestión tributaria, lo que, en nuestra opinión, aún contribuye más a la confusión, esta vez entre el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento inspector. Efectivamente, el artículo 145 de la LGT, al definir el objeto del procedimiento de inspección, tras decir que éste tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, señala en su número 2 que “(l)a comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones”, mientras que en su número 3 dice que “(l)a investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.” Las diferencias entre ambas actividades aparecen claras: La comprobación alcanza a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones, comprende también la estimación de las bases imponibles conforme a los métodos especificados en el artículo 50 y ss. de la LGT. Tiende, pues, a determinar si la declaración presentada es completa y correcta y, por tanto, presupone la existencia de una declaración tributaria previamente presentada. La investigación, por el contrario, se extiende al hecho imponible que no ha sido declarado, o lo ha sido, pero incorrecta o parcialmente. Su misión es integrar una declaración incompleta, que contiene omisiones deliberadas o no, o sustituir a una declaración que simplemente no existe, entre otras posibles conductas. Presupone, por tanto, la inexistencia de declaración o la existencia de una declaración, pero falseada, incompleta o inexacta.

examen no puede considerarse en sentido estricto actividad investigadora), lo que contrasta con la posibilidad de examinar registros o contabilidad fiscal, o de requerir a terceros¹⁴³².

En uso de esta primera actuación en el procedimiento comprobación limitada, la Administración tributaria verificará la declaración o autoliquidación en cuanto realidad de lo declarado, a la vista de los justificantes aportados. Asimismo, está facultada para requerir al obligado tributario los documentos y aclaraciones que se estimen necesarios en respaldo de la veracidad de lo declarado, con excepción relativa a la contabilidad mercantil¹⁴³³.

El obligado tributario, por su parte, deberá probar en este caso la veracidad de lo declarado, aportando los justificantes que considere oportunos, y los que, en virtud de los principios de normalidad, facilidad y proximidad pueda disponer, aunque no le hayan sido requeridos; y, por supuesto, los que se le requieran. En definitiva, serán de aplicación las reglas generales sobre la prueba contenidas en los artículos 105 y concordantes de la LGT¹⁴³⁴, y el obligado tributario deberá utilizar en defensa de sus intereses los medios de prueba establecidos en el artículo 106 de la LGT, que hemos estudiado.

¹⁴³² Véase JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa...”, *op. cit.*, pp. 150-151. Por esta razón, en opinión de la autora, resulta “un tanto «artificial» que la LGT, intentando huir del esquema de distribución organicista mantenga formalmente un esquema funcional, que en la práctica se va a quebrar. El legislador debiera haber establecido una clara distinción entre las actuaciones de cotejo propias de los procedimientos de verificación de datos y desplazar dichas actuaciones de los supuestos de comprobaciones limitadas. Pero no lo ha hecho, y así nos encontramos que en el artículo 136 hay supuestos que, dependiendo de las facultades que el órgano gestor decida utilizar, pueden quedar convertidos en meros cotejos formales.”

¹⁴³³ MELLADO BENAVENTE indica sobre el particular que “esta primera facultad de comprobación limitada va dirigida a verificar la realidad de los datos declarados, relacionándose la Administración solo con el obligado tributario comprobado, y alcanza al control de los justificantes aportados, de los soportes documentales llevados por el contribuyente a la Administración para respaldar los datos declarados”. MELLADO BENAVENTE, F.M., “La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria”, en AA VV, *La aplicación de los tributos en la nueva LGT*, IEF, Madrid, 2005, p. 594.

¹⁴³⁴ CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 55.

La posibilidad de requerimiento de justificantes parece que se refiere, en un primer momento, al propio obligado tributario, que es quien está en mejor posición para aportarlos al procedimiento en virtud de los principios de facilidad y proximidad probatoria¹⁴³⁵. No obstante, en este procedimiento, aunque enseguida volveremos sobre esto, pensamos que nada impide que la Administración requiera a terceros la información necesaria, que vengan obligados a suministrar de acuerdo con los artículos 93, 94 y 108.4 de la LGT, con las limitaciones que se establecen en la propia Ley relativa a movimientos financieros (artículo 136.3 de la LGT).

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

Esta actuación, a diferencia de la anterior, no va a tener por objeto el examen de los datos consignados por el obligado en su declaración o autoliquidación, y justificantes presentados directamente por éste o a requerimiento del órgano actuante, sino que utiliza datos y antecedentes que obran ya en poder de la Administración¹⁴³⁶.

En este supuesto queda claro que la comprobación limitada, como antes se dijo, no presupone la existencia de una declaración, ya que no está restringida al ámbito de los datos declarados por el obligado tributario, a su comprobación y

¹⁴³⁵ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 106.

¹⁴³⁶ DE LA PEÑA AMORÓS afirma que se rescata, pues, la posibilidad de realizar actuaciones de comprobación limitada basándose en “pruebas preconstituidas” que acrediten datos no declarados o declarados incorrectamente. DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 105. En el mismo sentido, MELLADO BENAVENTE, F.M., “La comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 595.

a su calificación, sino que puede extenderse a elementos de la obligación tributaria no declarados por el mismo o distintos de los declarados¹⁴³⁷. Por elementos de la obligación tributaria distintos de los declarados entendemos los declarados, pero en modo y/o cuantía diferente al que se estime correcto por la Administración en base a los datos que posee, porque, si simplemente fuesen elementos diferentes a los declarados, en realidad, no habrían sido incluidos en la declaración. Ello supone realizar una cierta labor inquisitiva¹⁴³⁸ para integrar la declaración incompleta, inexacta o inexistente, y poder así practicar la liquidación provisional. Por estas facultades, esta actuación se diferencia de la recogida en el artículo 131.1 b) de la LGT para el procedimiento de verificación de datos, pues puede referirse a datos no declarados y a declaraciones no presentadas, además de distinguirse por la mayor intensidad de las actuaciones que denota la palabra “examen”, como ya hemos comentado.

La norma habilita al órgano actuante a utilizar aquellos medios de prueba que se encuentren en poder de la Administración, que en la actualidad no son pocos, habida cuenta la multitud de declaraciones informativas existentes y la ingente información procedente del Suministro Inmediato de Información del IVA (SII), al que nos hemos referido en varias ocasiones en este trabajo. En muchos casos, en base a estos datos y antecedentes en poder de la Administración, y dependiendo de la fiabilidad de los datos con origen en estas fuentes, el órgano de Gestión o Inspección actuante podrá tener prueba, o al menos, fuertes indicios, de la inexactitud de lo declarado o de su falta de declaración. Entendemos, por tanto, que el inicio de un procedimiento de comprobación limitada estará, en estos supuestos, plenamente legitimado¹⁴³⁹.

¹⁴³⁷ CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 54.

¹⁴³⁸ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 106.

¹⁴³⁹ Cuestión distinta es si la forma de iniciarlo mediante requerimiento en el que no se detallan cuáles sean esos datos y antecedentes en poder de la Administración, que actualmente sigue la Administración, resulta respetuosa con los derechos del contribuyente, pero a eso nos referiremos más adelante.

Sin embargo, como ha apuntado la doctrina, cabe plantearse si puede utilizar aquellos medios de prueba que, cumpliendo el requisito de obrar en poder de la Administración tributaria, excedan de los que por sí mismo el órgano de gestión hubiera podido obtener. De la literalidad y de la ubicación sistemática de la norma, parece que sí, porque de lo contrario la norma debiera especificar este límite¹⁴⁴⁰. Ello legitimaría, por ejemplo, que la información sobre movimientos financieros obtenida en un requerimiento de información efectuado por la Inspección pudiera utilizarse posteriormente por Gestión en un procedimiento de comprobación limitada. A nuestro modo de ver, esto desde luego quebraría el sentido del artículo 136.3 de la LGT, que impide el requerimiento directo a terceros en este procedimiento sobre movimientos financieros. Nos parece acertada, en este sentido, la opinión de JIMÉNEZ JIMÉNEZ, que sitúa el límite en que la Administración no actúe torticeramente y realice actuaciones a través de órganos gestores con pruebas previamente obtenidas *ad hoc* por órganos de Inspección, obteniendo así aquellos órganos la prueba que no hubieran podido obtener por sí mismos en este procedimiento¹⁴⁴¹.

Una cuestión diferente, aunque conectada con la anterior, es determinar cuándo deben entenderse iniciadas las actuaciones de comprobación, en los casos, en los que se hayan producido requerimientos previos de información. Se trata de una cuestión de máxima actualidad, ya que últimamente se han multiplicado los requerimientos de información que la Administración tributaria, particularmente a través de la Inspección, envía a los obligados tributarios y que, con frecuencia determinan posteriormente la iniciación de un procedimiento de

¹⁴⁴⁰ Véase JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa...”, *op. cit.*, pp. 154-155.

¹⁴⁴¹ *Ibíd.* La autora no niega que resulte posible la utilización de pruebas obtenidas por la Inspección excediendo las que el órgano gestor hubiera podido obtener, pero afirma que “quizás, y dado que las mismas habrán sido normalmente obtenidas en el seno de una comprobación inspectora, o al menos para cuando esto sea así, el Reglamento de aplicación de los Tributos debería incorporar la posibilidad de conceder al contribuyente afectado la opción de solicitar que la comprobación se desarrollase en el seno de una actuación inspectora”.

comprobación por Inspección o por Gestión. ¿Puede entenderse que el procedimiento de comprobación limitada posteriormente incoado se inició con aquel requerimiento de información? La cuestión no es baladí, ya que tanto el procedimiento de comprobación limitada, como el procedimiento inspector tienen un plazo de duración máxima -seis y dieciocho meses, respectivamente-, que podría alargarse artificialmente mediante esta “argucia” tributaria¹⁴⁴².

El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 26 de mayo de 2014, entendió, a nuestro juicio con buen criterio, que un requerimiento de información efectuado por la Inspección de los tributos antes del inicio de un procedimiento de comprobación e investigación supone efectivamente el inicio del mismo, con las consecuencias que de ello se derivan por la posible superación del plazo máximo para dictar liquidación. Aunque se trataba de un requerimiento de la Inspección, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en esta resolución puede aplicarse perfectamente a requerimientos efectuados por los órganos gestores previos a la iniciación formal de un procedimiento de comprobación limitada. En el caso examinado en esta sentencia, las actuaciones inspectoras desarrolladas con el contribuyente, se iniciaron formalmente tras haber sido realizados requerimientos de información a otros países mediante los que se obtuvo la información, que posteriormente fue analizada, disponiendo la Inspección de todos los antecedentes necesarios para la práctica de la liquidación cuando inició las actuaciones inspectoras. En este caso, el Tribunal Supremo consideró que no cabía admitir “que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento,

¹⁴⁴² Así califica a esta práctica PÉREZ POMBO, E., “Argucias tributarias en los procedimientos de comprobación tributaria”, *FiscalBlog*, 01/03/2018, disponible en <https://fiscalblog.es/?p=4184>.

formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.¹⁴⁴³

Esta sentencia siguió la línea del Tribunal Supremo de ir más allá del tenor literal de la norma y aplicar principios generales como pueden ser los de buena fe, buena administración, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad para que la aplicación de los tributos se adecue a los principios constitucionales que ordenan el deber de contribuir.

Con posterioridad, el Tribunal Supremo ha matizado y completado el criterio que subyace en la Sentencia de 26 de mayo de 2014, en varios pronunciamientos con contenido interpretativo idéntico, el primero de los cuales lo materializó la Sentencia de 26 de febrero de 2019, en la que la cuestión resuelta por el tribunal de instancia hacía referencia a la validez de la prueba obtenida mediante un requerimiento de información de una Unidad de Módulos, por el que se requirió diferente documentación relativa a actividades económicas de cuatro ejercicios, y más tarde se solicitaron las declaraciones y facturas emitidas en uno de esos ejercicios. Y ahí acabaron respecto del contribuyente las actuaciones de la Unidad de Módulos. Posteriormente, por la misma Unidad se emitió un “Informe para Gestión Tributaria”, que motivó que se iniciara, más de dos años después, un procedimiento de comprobación limitada por una dependencia de Gestión. En esta Sentencia, el Tribunal Supremo resuelve la cuestión de interés casacional fijada en el Auto de admisión¹⁴⁴⁴ declarando que los artículos 93, apartados 1 y 2 de la LGT y el artículo 30, apartados 3 y 4 del

¹⁴⁴³ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 26 de mayo de 2014, Rec. 16/2012, Roj: STS 2112/2014 - ECLI: ES:TS:2014:2112, FJ 4.

¹⁴⁴⁴ “Determinar si, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan.” Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sec. 1, Auto de 24 de mayo de 2017, Rec. 1423/2017, Roj: ATS 5049/2017 - ECLI: ES:TS:2017:5049A.

RGGIAT, con relación a los plazos máximos de resolución y a los efectos de la falta de resolución expresa (art. 104 de la LGT) en el ámbito de los procedimientos de comprobación limitada (artículos 123 y 136 a 140 de la LGT), deben interpretarse de la siguiente manera:

“Las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria para que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento. La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones.¹⁴⁴⁵”

El contenido interpretativo de esta sentencia, y de las posteriormente dictadas en idéntico sentido, pretende confirmar el criterio de la Sentencia de 26 de mayo de 2014, de la que incluso dice fue pionera al detectar ese efecto elusivo del plazo mediante esta técnica de anticipar *de facto* el inicio mediante un requerimiento de información, con cita literal de la misma (FJ 2). Viene, a nuestro modo de ver, a corroborar que se pueden realizar actuaciones de obtención de información e iniciar después un procedimiento de comprobación limitada o

¹⁴⁴⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 26 de febrero de 2019, Rec. 1423/2017, Roj: STS 1166/2019 - ECLI: ES:TS:2019:1166, FJ 5. Este criterio interpretativo ha sido reiterado en las sentencias de la misma Sala y Sección de 27 de febrero de 2019, Rec. 1411/2017, Roj: STS 660/2019 - ECLI: ES:TS:2019:660, FJ 5, y de 27 de febrero de 2019, Rec. 1415/2017, Roj: STS 661/2019 - ECLI: ES:TS:2019:661, FJ 5, que resuelven supuestos de fondo muy similares.

inspección, siempre que se respete el plazo de duración máxima de estos últimos procedimientos¹⁴⁴⁶. Sin embargo, sus razonamientos resultan más generales, van más allá y llegan a conclusiones finales distintas en cuanto a las consecuencias del uso indebido del requerimiento. Para comprender el sentido de su contenido interpretativo, hay que tener presente que, para el Tribunal Supremo, se realizaron actuaciones de comprobación censal¹⁴⁴⁷ “que son las que efectivamente se realizaron” (FJ 2, último párrafo), y que como modalidad del procedimiento de comprobación limitada (artículo 136.4 de la LGT), están sometidas al mismo plazo legal máximo de resolución de 6 meses. Efectivamente, señala la Sentencia de 26 de febrero de 2019 comentada que el asunto resuelto en su sentencia de 2014 y también el subyacente en la que nos ocupa, “revela que determinadas solicitudes de información sólo pueden tramitarse a través del correspondiente procedimiento de comprobación o inspección, pero no de forma autónoma cuando el derecho tributario no haya reconocido dicha posibilidad, doctrina que reiteramos ahora, si bien, en el caso que nos ocupa, el carácter autónomo y previo (al procedimiento de comprobación limitada) de las actuaciones de comprobación censal (...) encuentran un expreso encuentran un expreso en nuestro derecho tributario.” Partiendo de esto, el Tribunal Supremo aprecia que no se puso adecuado término a las actuaciones de comprobación censal realmente realizadas por la Unidad de Módulos y tampoco se declaró la caducidad de ese procedimiento, por tanto, resolviendo ya las pretensiones deducidas en el proceso, entiende que, para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada ulterior hubiera podido operar como

¹⁴⁴⁶ La frase “y están sujetas al plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento” creemos que no puede estar referida al propio procedimiento de obtención de información mediante requerimientos individualizados, ya que estos no tienen fijado legalmente un plazo máximo de duración. El párrafo 2 artículo 55 del RGGIAT únicamente señala un plazo mínimo a conceder (10 días), para aportar la documentación requerida, aunque realmente el plazo será el que determine el propio requerimiento (véase artículo 30.3 del RGGIAT).

¹⁴⁴⁷ El Tribunal Supremo denomina “comprobación censal” a la actuación iniciada por los requerimientos, dado el tratamiento conjunto de las mismas con las “relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación” que efectúa el artículo 136.4 de la LGT, de ahí su confusión.

mecanismo de terminación del procedimiento de comprobación censal, dicho inicio debería haberse producido antes de transcurrir el plazo de la caducidad, circunstancia que no se produjo. Por ello, casa y anula la sentencia de instancia y, por ende, las liquidaciones de las que trae causa, pero, en este caso, no como en su ratificado pronunciamiento de 2014, por exceder el plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada, que se habría iniciado con el requerimiento de información, sino porque “la Administración no ha observado todas las garantías, requisitos y trámites del procedimiento a través del cual realizó las actuaciones de obtención de información tributaria.” De la lectura de la Sentencia de 26 de febrero de 2019, y de las citadas que reiteran su criterio, deducimos que la *ratio decidendi* de estas resoluciones, por la que se reputa, en definitiva, inválida la liquidación dictada en el procedimiento de comprobación limitada, es que estamos en presencia de una prueba ilícitamente obtenida¹⁴⁴⁸, que no puede, por tanto, surtir efecto; y no de que se hayan vulnerado los límites temporales de la comprobación limitada por la anticipación de tales requerimientos de información.

Pues bien, aún no hemos terminado con los vaivenes jurisprudenciales sobre esta cuestión. El Tribunal Supremo parece haber cambiado de criterio en su reciente Sentencia de 8 de abril de 2019 en la que, enfrentándose a un caso, a nuestro juicio, aún más claro que el resuelto en 2014, sienta la siguiente doctrina de interés casacional:

¹⁴⁴⁸ El artículo 11.1 de la LOPJ señala: “En todo tipo de procedimientos se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.” En base a este artículo y a la jurisprudencia constitucional, se puede afirmar que la prueba obtenida mediante la violación de algún derecho o libertad fundamental no puede utilizarse en ningún procedimiento. Lo mismo cabe decir de la prueba que haya sido obtenida por un funcionario público sin respetar las normas que regulan su forma de actuar, pues, en base al mandato constitucional que establece la legalidad de la actuación administrativa como fundamento de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, cabría entender que estos actos son nulos o anulables. Véase PÉREZ ARRÁIZ, J., “La prueba en los procedimientos...”, *op. cit.*, p. 125.

“... en un caso como el examinado, los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no supone el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas. En consecuencia, los plazos de duración del procedimiento inspector operan de modo autónomo e independiente de la fecha en que se hubiera cursado el requerimiento de información.”¹⁴⁴⁹

Conviene que, antes de comentar este criterio interpretativo, nos detengamos en el supuesto planteado en esta casación, resuelto en la instancia por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2017¹⁴⁵⁰. La Administración tributaria no pudo llevar a cabo la regularización por la totalidad de los ingresos y rendimientos de un contribuyente con ocasión del procedimiento de comprobación limitada, dada la necesidad de practicar requerimientos a entidades financieras, no autorizados por el tipo de procedimiento utilizado, y aunque, como señala la sentencia de instancia, pudo o debió optar por la posibilidad prevista en el artículo 139.1.c) de la Ley General Tributaria, e iniciar el correspondiente procedimiento de inspección, lo cierto es que optó por dictar la liquidación, y practicar acto seguido, sendos requerimientos de información una vez concluido este procedimiento, el primero de ellos en 23 de abril de 2009. Con posterioridad, en 4 de mayo de 2010 la Administración inicia actuaciones inspectoras por el mismo concepto tributario y ejercicio

¹⁴⁴⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 8 de abril de 2019, Rec. 4632/2017, Roj: STS 1311/2019 - ECLI: ES:TS:2019:1311, FJ 5.

¹⁴⁵⁰ Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 4, Sentencia de 3 de mayo de 2017, Recc. 303/2015, Roj: SAN 2466/2017 - ECLI: ES:AN:2017:2466.

comprobados en el procedimiento de comprobación limitada tramitado por los órganos gestores, que concluyeron con la firma de actas de disconformidad y siguiente liquidación notificada al obligado tributario en 26 de octubre de ese mismo año.

La Sala de la Audiencia Nacional no cuestionó la facultad que tiene la Administración de practicar este tipo de requerimientos, ni la consiguiente obligación de colaboración del contribuyente. Lo que puso en tela de juicio es “la concatenación, prácticamente sin solución de continuidad, de dos procedimientos de aplicación de los tributos, comprobación limitada e inspección, y de dos requerimientos de información a los que se vio sometido el obligado tributario. Además, los requerimientos coincidían sustancialmente con lo que más tarde sería el posterior objeto del procedimiento de inspección.”¹⁴⁵¹ Sin embargo, la Audiencia Nacional no estimó el recurso contencioso-administrativo contra la liquidación por haberse excedido el plazo legal del procedimiento inspector concatenado. La *ratio decidendi* del fallo de la Audiencia Nacional fue la proporcionalidad de la actuación administrativa, pues consideró lo siguiente:

“En este contexto, nos parece cuanto menos desproporcionado y un uso desmedido de las prerrogativas de la Administración, que un sujeto pasivo se vea sometido, en ese periodo de tiempo y para regularizar un mismo impuesto y ejercicio, a dos procedimientos de aplicación de los tributos y a dos requerimientos de información. El principio de eficacia que

¹⁴⁵¹ “Por ello, al margen de las dudas no aclaradas por la Administración para poder iniciar un procedimiento de inspección cuando ya había dictado liquidación a raíz de un procedimiento de comprobación limitada, debemos datar el inicio de las actuaciones inspectoras con la práctica del primer requerimiento de información llevado a cabo el 23 de abril de 2009, por coincidir sustancialmente con el objeto y contenido del posterior procedimiento de inspección. Dicho de otra manera, la Administración, con esa práctica, obtuvo la ventaja de un mayor plazo para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, con la anticipada práctica de diligencias de comprobación e investigación, previas al inicio en forma del procedimiento de inspección.” Véase FJ 4.

preside la Administración, proclamado en el artículo 103 de la Constitución, debe resultar compatible y proporcionado con las garantías y derechos de los contribuyentes.”¹⁴⁵²

Esto, precisamente, le valió las críticas del Tribunal Supremo que, en el FJ 4 de la sentencia que comentamos, reprochó a la Audiencia Nacional que se basase en el principio de proporcionalidad únicamente y no en razones de legalidad, pues, según la Sala de casación, no se apoyó en vulneración alguna de norma legal. Seguidamente, el Tribunal Supremo procedió a examinar el marco normativo que regula los requerimientos de información, examinando los artículos 93, 29.2 f), y 141 de la LGT y el artículo 30 del RGGIAT, deduciendo que los preceptos examinados ponen de manifiesto la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección, que ulteriormente, en su caso, se inicien. A modo de conclusión, el Tribunal Supremo afirma algo que constituye lo verdaderamente importante, a nuestro juicio, de este pronunciamiento, incluso más que la respuesta a la pregunta de interés casacional, que se ha ceñido a lo que se preguntaba en el auto de admisión¹⁴⁵³:

“La compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan sólo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del

¹⁴⁵² FJ 4.

¹⁴⁵³ “La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias suponen el inicio de un procedimiento inspector, si se tiene en cuenta el resultado para acordar dicho procedimiento o, por el contrario, se está en presencia de actuaciones distintas y separadas, operando los plazos de duración del procedimiento inspector de modo autónomo e independiente.” Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1, Auto de 19 de enero de 2018, Rec. 4632/2017, Roj: ATS 309/2018 - ECLI: ES:TS:2018:309A.

requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley (art. 6.4 del Código Civil) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses, ampliables bajo determinadas circunstancias (art. 150.1 de la LGT) o de la de comprobación (arts. 139.1.b en relación al 104 de la LGT), que en tales supuestos deberá ser aplicada. Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio.”

En nuestra opinión, si se examina el caso de autos y se leen completamente los fundamentos jurídicos de este pronunciamiento del Tribunal Supremo, lo que sorprende no es la doctrina sentada, por cuanto supone un cambio de criterio quizás no tan radical, con respecto a la doctrina establecida por la Sentencia de 26 de mayo de 2014, sino más bien una matización, aunque de gran trascendencia, que debiera haberse incluido en la respuesta a la cuestión de interés casacional. El requerimiento de información sigue sin poder ser utilizado de forma torticera, en “fraude de ley”, como dice el Tribunal Supremo, o más bien, a nuestro juicio, constituyendo una verdadera desviación de poder¹⁴⁵⁴. Esto es, no puede realizarse persiguiendo un fin distinto al perseguido por la norma que le sirve de cobertura (el artículo 93 de la LGT), para exceder así los plazos de limitación temporal de las actuaciones, que marcan los artículos 150.1 y 139.1 b) en relación con el 104 todos de la LGT. Lo que resulta

¹⁴⁵⁴ Constituye desviación de poder, a tenor de lo dispuesto en el artículo 70.2 de la LRJCA “el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico”. Es, pues, en palabras de PAREJO ALFONSO, “una estricta contravención de la legalidad que afecta a la causa del acto y, en modo alguno, implica o presupone un juicio ético o moral de la acción administrativa. La desviación de poder concurre siempre que se persigue un fin distinto al contemplado por la disposición que otorgue cobertura a la actuación administrativa y se defrauda el tenido a la vista y perseguido por la norma.” PAREJO ALFONSO, L., “Lecciones...”, *op. cit.*, p. 767.

sorprendente, y puede constituir un verdadero problema, es que, la aplicación de la doctrina ahora establecida por el Tribunal Supremo al caso examinado hace prácticamente imposible la demostración de esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal, y legitima apriorísticamente que cualquier requerimiento, que efectúe la Administración, quedará al margen del procedimiento de comprobación, que posteriormente se decida ésta a abrir. Podríamos entender que los requerimientos efectuados a terceros puedan ser *independientes* de un procedimiento de comprobación abierto un tiempo después al obligado tributario, pero cuando el requerimiento se efectúa al propio obligado tributario y se refieren al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, especialmente si ya existían indicios anteriores de la existencia de irregularidades en poder de la Administración, esa independencia resulta mucho más difícil de sostener. Sin embargo, esta última es, precisamente, la situación que se contempla en la Sentencia de 8 de abril de 2019, y la primera, la que se planteó en la Sentencia de 26 de mayo de 2014, lo que resulta incomprensible.¹⁴⁵⁵ Y, más aún nos sorprende este fallo, habiendo dictado la misma Sala poco más de un mes antes la Sentencia de 26 de febrero de 2019, y sus secuelas, que, concluyeron que, incluso en los casos en los que está permitido recabar del obligado tributario la información necesaria, que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, estas actuaciones de información están sujetas al plazo máximo de duración legalmente previsto para ese

¹⁴⁵⁵ De esta opinión es también BAS SORIA, quien, criticando duramente este pronunciamiento, ha escrito que “parece que el Tribunal Supremo, después de fallos muy notorios contra la Hacienda Pública, quizá con mucho desapego a la ley (como en el caso de las prestaciones de maternidad) haya querido dar un paso atrás y dar la razón ahora a la Administración, quizá cuando había más motivo.” Véase BAS SORIA, “Procedimientos de obtención de información desarrollados con carácter previo a un procedimiento de comprobación (Análisis de la STS de 8 de abril de 2019, rec. núm. 4632/2017)”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núms. 437-438, CEF, agosto-septiembre de 2019, p. 151. Nosotros no lo creemos así, aunque nos sorprende igualmente la decisión de la sentencia en cuanto al fondo del asunto, probablemente la excedencia del ponente de la sentencia de 2014 pueda explicar tan imprevisible decisión.

procedimiento, que, como decíamos antes, no podía ser otro que el procedimiento de comprobación limitada (o de inspección, en su caso).

El contenido interpretativo de esta sentencia, desde luego más apegado al tenor literal de las normas examinadas y alejado de aquel tipo de interpretación que lo trascendía, acudiendo a los principios generales, al que habíamos empezado a acostumbrarnos, ha sido reiterado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2019, dictada en un caso similar¹⁴⁵⁶, cuya respuesta a la cuestión de interés casacional es idéntica. En la resolución de las pretensiones concretas del proceso, concluye esta sentencia lo siguiente:

“En definitiva, la actividad de información no suplantó ni pretendió sustituir a la de investigación, que tuvo sustantividad propia. En conclusión, la compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, no puede ser excluida en las circunstancias del caso concreto. La simple coincidencia de objeto entre la información previa seguida a través de las actuaciones de requerimiento de información y el posterior procedimiento de investigación no permiten tachar de ilícito el requerimiento.”¹⁴⁵⁷

¹⁴⁵⁶ En el requerimiento de información que precedió a un procedimiento inspector, la Administración tributaria le solicitaba al obligado tributario, con relación a la retirada efectuada determinado día en cierta entidad bancaria de determinada cantidad de dinero en efectivo en billetes de alto valor facial desde su cuenta bancaria, que aportara “los correspondientes justificantes documentales de la retirada, así como los concernientes al origen y destino dado a los fondos dispuestos en la operación”. Contestado dicho requerimiento por medio de correo electrónico, 8 meses después el obligado tributario recibió una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras.

¹⁴⁵⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 22 de abril de 2019, Rec. 6513/2017, Roj: STS 1435/2019 - ECLI: ES:TS:2019:1435, FJ 5.

La cuestión, pues, según esta doctrina, para determinar si las actuaciones de comprobación limitada se iniciaron con los requerimientos de información, estará en demostrar que estas “actividades de información” suplantaron o pretendieron sustituir a la de investigación y no tuvieron sustantividad propia en el caso concreto. ¿Y qué ocurre con la actividad de comprobación, tampoco se inició? ¿Y si no la sustituyen, pero la complementan? La polémica, a nuestro juicio, está servida, sobre todo en el caso de actuaciones de información seguidas con el mismo obligado tributario. Hubiera sido necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclarara qué se entiende por “sustantividad propia”, lo que de paso explicaría por qué las actuaciones frente a terceros, a las que se enfrentó la Sentencia de 26 de mayo de 2014, supuestamente no la tuvieron.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

El órgano actuante está facultado para examinar en este procedimiento, en materia de libros y registros de quienes realicen actividades económicas, en primer lugar, la llamada *contabilidad fiscal*¹⁴⁵⁸, esto es, los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, también queda habilitado para examinar cualquier otro libro o registro de carácter oficial, cuya naturaleza, características y contenido no se concretan, siempre que no integre la contabilidad mercantil, cuyo examen queda vetado en este procedimiento¹⁴⁵⁹.

¹⁴⁵⁸ CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 55.

¹⁴⁵⁹ Para JIMÉNEZ JIMÉNEZ la imposibilidad de acceso a la contabilidad mercantil es la reiteración de una cierta polémica estéril. En numerosas ocasiones, señala la autora, se ha debatido si la contabilidad mercantil es, por el hecho de que la normativa fiscal la menciona y exige su llevanza, una contabilidad de carácter fiscal. En caso afirmativo, cree que no tendría

Asimismo, el órgano actuante puede examinar las facturas o documentos que sirvan para justificar las operaciones incluidas en los libros contables tanto mercantiles¹⁴⁶⁰ como fiscales, pues la línea que no puede sobrepasarse la marca el examen de los libros, que integran la contabilidad mercantil.

El artículo 123.2 de la LGT de 1963 ya preveía esta posibilidad, si bien, en términos distintos, puesto que se aludía a la obligación de exhibición por el “sujeto pasivo”, si fuera requerido para ello, al objeto de que la Administración tributaria pudiera constatar si los datos declarados coincidían con los que figuraban en los registros y documentos de referencia. Esta última prevención ha desaparecido en la redacción actual del artículo 136.2 c), lo que ha sido interpretado por la doctrina como una clara ampliación de las facultades inquisitivas y comprobadoras de los órganos de Gestión tributaria¹⁴⁶¹.

La utilización como prueba en el procedimiento de gestión tributaria de los libros y registros derivados del cumplimiento de obligaciones fiscales, contables y registrales, ha sido estudiada *in extenso* en el epígrafe 5.1.2.5 de este trabajo, al igual que la factura como medio de prueba lo ha sido en el siguiente epígrafe 5.1.2.6, por lo que nos remitimos a lo expuesto.

Como hemos comentado respecto a las anteriores actuaciones posibles en este procedimiento, el Legislador vuelve a usar el término *examen*. Se ha perdido, como ha puesto de manifiesto LASARTE LÓPEZ, toda referencia al

ningún sentido el apartado c) del artículo 136.2 en el que se contiene esta limitación. JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa...”, *op. cit.*, p. 156.

¹⁴⁶⁰ CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 55.

¹⁴⁶¹ Véase ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 58; HUESCA BOBADILLA, R., “Artículo 136”, *op. cit.*, p. 921. Sobre la evolución normativa, que lleva a esta ampliación de facultades del actuario en el procedimiento, véase LASARTE LÓPEZ, R., “La comprobación limitada en el ámbito de las actividades empresariales y profesionales”, en AA VV, *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005, pp. 552 a 555.

término “constatar”, que determinaba el alcance de la actuación de comprobación de los gestores respecto a libros-registros fiscales, con la consiguiente ampliación de su competencia comprobadora que la palabra examen implica. Pueden, por tanto, los órganos gestores, proceder a indagar sobre tales libros y registros, y a estudiar los mismos, así como la documentación que les sirve de soporte¹⁴⁶².

En cuanto a los problemas que ha ocasionado en este procedimiento, y en su antecedente, la comprobación abreviada, la imposibilidad de examinar la contabilidad mercantil, debido a la falta de claros contornos del límite establecido, la doctrina los ha expuesto y debatido ampliamente¹⁴⁶³. Por lo que se refiere al significado del establecimiento de este límite, tiene razón LASARTE LÓPEZ cuando escribe que parece que viene a igualar las competencias comprobadoras inspectoras y gestoras en todos los órdenes salvo en el empresarial¹⁴⁶⁴. Pero esto debe matizarse en la actualidad. El órgano actuante en este procedimiento de gestión tributaria, pertenezca orgánicamente a Gestión o a Inspección, tiene como límite infranqueable la contabilidad mercantil, pero eso no significa que los impuestos, que tienen como instrumento gestor la propia contabilidad, no puedan ser objeto de una comprobación limitada. Supuesto paradigmático es el Impuesto sobre Sociedades. Los órganos gestores pueden desarrollar comprobaciones limitadas sobre esta figura impositiva, sin duda, la Ley no lo impide. No son infrecuentes los procedimientos en los que se pide explicación de algún gasto deducible incluido en la declaración del impuesto, pese a que el

¹⁴⁶² Con ello, como pone de manifiesto esta autora, “se superan los problemas que generó la utilización del término constatar, pero su consecuencia es mucho más importante: parece claro que ya no se trata de un control de primer escalón. El artículo contiene una autorización a los gestores para que enjuicien o valoren la documentación que se les aporta, otorgándoles facultades de comprobación plenas.” LASARTE LÓPEZ, R., “La comprobación limitada en el ámbito...”, *op. cit.*, p. 557.

¹⁴⁶³ Véase por todos, ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, pp. 60-68.

¹⁴⁶⁴ LASARTE LÓPEZ, R., “La comprobación limitada en el ámbito...”, *op. cit.*, p. 553.

mismo sea indudablemente un gasto contable, obviamente registrado en alguna de las cuentas del Grupo 6 del Plan General de Contabilidad. Eso sí, estos requerimientos se cuidan mucho de no pedir la contabilidad para la acreditación del gasto¹⁴⁶⁵.

La redacción original del artículo 136.2. c) de la LGT sólo incluía el párrafo que venimos comentando. La comprobación de los libros contables se encontraba absolutamente vedada a los órganos que tenían competencia para instruir el procedimiento y daba igual, a estos efectos, que se tratase de órganos de Gestión tributaria o de Inspección. La norma era meridianamente clara al respecto. Sin embargo, ocurrió que ante determinados requerimientos, los obligados tributarios, en aras del ejercicio de su derecho de defensa y con el fin de acreditar ante la Administración tributaria la contabilización o no de determinada operación o concepto, por la trascendencia que dicho registro contable –o la ausencia del mismo– pudiera tener para la correcta cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, acababan aportando la contabilidad mercantil en el curso del procedimiento, aunque la Administración

¹⁴⁶⁵ Así por ejemplo, en un requerimiento por el que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, se pidió la aportación de lo siguiente: “Aportación de documentación que acredite, en relación con el importe relativo a las pérdidas por deterioro del inmovilizado consignado en la casilla 00289 de la página 7 de la declaración del impuesto, el tipo de activo que determina la referida pérdida por deterioro, con identificación de su naturaleza y elementos que componen dicho importe, *que no consista en la contabilidad mercantil*. Para cada elemento deberá de detallarse: descripción del elemento, fecha de adquisición, importe de adquisición, coeficiente de amortización aplicado, amortización acumulada a 31-12-2016, importe del gasto por deterioro en 2016, breve explicación de la razón que motiva el deterioro. Documentación acreditativa del deterioro dotado. En caso de que el gasto no se corresponda con un deterioro sino con una transmisión del elemento de inmovilizado, factura de venta del elemento.” Extraído de un Requerimiento emitido en 2018 por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT de Heliópolis. Las cursivas son nuestras. La comprobación se extiende, nada más y nada menos, que, a un deterioro contable, esto es, a una corrección valorativa, un gasto contable, que difícilmente puede explicarse sin acudir a la contabilidad y a las normas que la regulan. En este caso, no hubo ocasión de exponer las dudas sobre la adecuación de la actuación administrativa a los límites del procedimiento, las explicaciones y documentación, que aportó el contribuyente, bastaron para convencer a la oficina gestora de la deducibilidad del gasto contabilizado.

tributaria les hubiera advertido en el procedimiento que no se les solicitaba la misma¹⁴⁶⁶. Esto ocurrió, por ejemplo, con requerimientos sobre sanciones impuestas por la AEAT en los que las actuaciones se limitaban a comprobar si habían sido deducidas en el Impuesto sobre Sociedades¹⁴⁶⁷. Como es sabido, las sanciones tributarias son un gasto contable, pero no son deducibles fiscalmente (artículo 15 de la LIS). Cuando Gestión tributaria, dentro del procedimiento automatizado de control de autoliquidaciones, detectaba que no se había efectuado ajuste extracontable alguno por tal concepto, conociendo exactamente el importe de las sanciones que ella misma había impuesto a la entidad declarante y presumiendo que la sanción se encontraba contabilizada, emitía el correspondiente requerimiento para que se justificase por qué no se había producido tal ajuste. La razón muchas veces estaba en que las multas habían sido contabilizadas en un ejercicio distinto, o simplemente no habían sido contabilizadas, por no haberlas pagado la sociedad sino otra persona (por ejemplo, su administrador o su asesor fiscal, asumiendo su responsabilidad en los hechos que motivaron la sanción). Con independencia de la corrección, desde el punto de vista contable, de la falta de registro de estas multas, lo cierto es que al obligado tributario no le quedaba otra opción que aportar su contabilidad “voluntariamente”, para probar este hecho negativo, pues la contabilidad era la única prueba. Si la comprobación iba bien para el contribuyente, no ocurría nada. Pero, a veces, los órganos de Gestión no daban la razón al contribuyente, practicando liquidación provisional, y esto dio lugar a numerosos recursos y reclamaciones en los que diversos TEAR anularon las

¹⁴⁶⁶ Véase RIVAYA FERNÁNDEZ-SANTA EULALIA, J., “Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la lgt por la ley 34/2015 (I)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394, enero de 2016, Centro de Estudios Financieros, p. E53.

¹⁴⁶⁷ Cfr. ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, pp. 63-64, donde se comenta también este problema, si bien en la situación anterior a la reforma del artículo 136.2 c) de la LGT operada por la Ley 34/2015, que seguidamente comentaremos.

liquidaciones que la Administración dictaba previa comprobación de la contabilidad mercantil¹⁴⁶⁸.

El Tribunal Supremo se había ocupado de este problema en sus sentencias de 24 de septiembre de 2012¹⁴⁶⁹ y de 1 de diciembre de 2011¹⁴⁷⁰, si bien con referencia a la prohibición de examen de la contabilidad, que estaba establecida en artículo 123 de la LGT de 1963 para el procedimiento de comprobación abreviada y, con apoyo en sus criterios, pero interpretando ya la letra c) del artículo 136.2 de la LGT, se dictó por el TEAC, en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, la Resolución 29 de noviembre de 2012, en la que distinguió varias situaciones previo recordatorio de lo que constituía la regla general:

“... es criterio de este Tribunal Central que resulta incuestionable que al amparo y en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil –ni para examinar la realidad material de los asientos contables ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados–, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil”.¹⁴⁷¹

¹⁴⁶⁸ Por ejemplo, TEAR de Andalucía (sala de Sevilla), Resoluciones de 20 de mayo de 2011, en las reclamaciones núm. 41/12043/2010 y 41/12099/2010.

¹⁴⁶⁹ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 24 de septiembre de 2012, Rec. 2431/2010, Roj: STS 6640/2012 - ECLI: ES:TS:2012:6640.

¹⁴⁷⁰ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 1 de diciembre de 2011, Rec. 1114/2009, Roj: STS 8656/2011 - ECLI: ES:TS:2011:8656.

¹⁴⁷¹ TEAC, unificación de criterio, Resolución 29 de noviembre de 2012, RG 00/03186/2011, FJ 6.

Cuestión distinta, señalaba el TEAC, es que sea el propio obligado tributario quien, para el efectivo ejercicio de su derecho de defensa, aporte voluntariamente la contabilidad mercantil como prueba de sus pretensiones. En este caso el TEAC distinguía dos situaciones en el FJ 6 de la resolución comentada. Si la contabilidad se aportaba con motivo de la interposición del recurso de reposición, dado que ya ha finalizado el procedimiento de comprobación limitada, y, por tanto, no es posible poner fin a tal procedimiento mediante el inicio de un procedimiento inspector, entendía que las limitaciones del procedimiento de comprobación elegido por la Administración no pueden acabar erigiéndose en un obstáculo para que los obligados tributarios hagan valer sus derechos, por lo que la Administración debe, en fase revisora, examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho¹⁴⁷². Por el contrario, si la contabilidad se aportaba durante el procedimiento de comprobación limitada, siendo esta aportación voluntaria, pueden ocurrir dos cosas: a) que, a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas, se concluya que la contabilidad va a ser una prueba que deba examinarse indefectiblemente, en este caso, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1 de la LGT); b) que la comprobación puede efectuarse justificada y motivadamente sin

¹⁴⁷² Si bien el TEAC señalaba que esta obligación debería “atemperarse”, caso a caso, con su discutible teoría del abuso del derecho procesal (Resoluciones RG 00/03705/2010 de 19 de octubre de 2012; RG 00/03206/2010 y RG 00/02571/2010, ambas de 16 de febrero de 2012), no siendo posible tampoco que los interesados acaben eligiendo, sin más y a su libre antojo, el momento de presentar pruebas y alegaciones, sino que debe de tratarse de obligados tributarios que aporten ahora la contabilidad como otra prueba más en el ejercicio de sus derechos, pero que durante la sustanciación del procedimiento de comprobación limitada en cuestión ya han intentado acreditar los hechos que resultan controvertidos mediante la presentación de otra documentación o de otras alegaciones. Entendemos que esta teoría hoy no puede sostenerse sin más, y que deberá probarse por el órgano actuante un comportamiento del obligado tributario contrario a la buena fe o abusivo. Véase, en este sentido, Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sec. 2 de 10 de septiembre de 2018, Rec.1246/2017, Roj: STS 3091/2018 - ECLI: ES:TS:2018:3091, FJ 6.

necesidad de proceder al examen de la contabilidad, en cuyo caso, señala el TEAC que la regularización podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no siendo necesario en estos casos el inicio de un procedimiento inspector¹⁴⁷³.

Pues bien, esta resolución del TEAC es el origen de las modificaciones operadas en la letra c) del artículo 136, apartado 2, de la LGT operadas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre¹⁴⁷⁴, mediante la que se le añaden los dos párrafos siguientes:

“No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección¹⁴⁷⁵

La norma ahora permite que en el seno del procedimiento de comprobación limitada pueda examinarse la contabilidad mercantil para acreditar

¹⁴⁷³ Con ello, se pone coto, según el TEAC, a “posibles prácticas procesales que, con la sola aportación voluntaria de la contabilidad, impidan de facto a los órganos de gestión llevar a cabo las funciones que tienen atribuidas y que sí puedan efectuarse de forma procedente a través de la comprobación limitada.” FJ 6.

¹⁴⁷⁴ RIBES KONINCKX, J.C., “Comprobación limitada” en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016, p. 249.

¹⁴⁷⁵ Párrafos añadidos por el artículo único. 26 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

los hechos objeto del mismo, pero no como se ha dicho “por petición del obligado tributario”¹⁴⁷⁶, sino cuando el mismo, en ejercicio legítimo del derecho de defensa, decida aportar esta prueba. La Administración, efectivamente, no puede efectuar un requerimiento de aportación a tal efecto, pero, a nuestro juicio, tampoco puede efectuar un requerimiento en tales términos, que para aclarar las consabidas “incidencias detectadas”, expresión con la que invariablemente se justifican los requerimientos de inicio de este procedimiento, deba necesaria e indefectiblemente aportarse la contabilidad mercantil.

Por otra parte, el examen al que se refiere la norma en estos casos de aportación no requerida de la contabilidad tiene un claro componente de comprobación formal, en la medida en que su finalidad es únicamente, como indica, constatar la coincidencia entre la información que posee la Administración y lo que figura en dicha contabilidad¹⁴⁷⁷. Esto quiere decir que, si la Administración necesita ir más allá de ese mero cotejo, deberá concluir el procedimiento de comprobación limitada e iniciar un procedimiento de inspección que incluya su objeto.

El tercer párrafo de la letra c) del artículo 136.2 de la LGT, añadido en esta reforma, se preocupa de dejar claro que este examen o, más bien, cotejo, no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección. En este sentido, se ha afirmado que la comprobación realizada por los órganos de gestión tributaria no produce los efectos preclusivos típicos de las actuaciones de comprobación realizadas en el curso de un procedimiento de comprobación limitada. Ello, sin perjuicio de que el elemento concreto de la obligación tributaria al que se refirió el procedimiento no pueda volver a ser comprobado por la Inspección salvo que

¹⁴⁷⁶ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La reforma de la Ley...”, *op. cit.*, p. 45. Consulta Online.

¹⁴⁷⁷ *Ibidem*.

concurran las circunstancias previstas en el artículo 140 de la LGT¹⁴⁷⁸. Básicamente estamos de acuerdo con ello, pero hay que matizar estas afirmaciones. Debe tenerse en cuenta que los efectos preclusivos de toda comprobación limitada quedan condicionados, como establece el artículo 140 de la LGT, a que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior no se descubran nuevos hechos o circunstancias, pero que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que puso fin a la primera comprobación limitada. Por tanto, si el examen de la contabilidad en ese primer procedimiento, se ha limitado a constatar determinada partida de gasto que se acreditaba con su factura también aportada, siendo admitido el gasto en dicho procedimiento, el párrafo tercero del artículo 136.2 letra c) no puede legitimar la nueva comprobación del gasto, salvo que se descubran nuevos hechos y se empleen medios distintos de comprobación (en el ejemplo, que se requiera al tercero que supuestamente expidió la factura en cuestión y esta resulte ser falsa).

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Esta última actuación, que podrá desarrollar la Administración en el curso de un procedimiento de comprobación limitada, realmente es bifronte: por un lado los órganos actuantes podrán requerir a terceros para que aporten, únicamente¹⁴⁷⁹, la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de la LGT; por otro lado, podrán requerir a terceros para que ratifiquen la información

¹⁴⁷⁸ RIVAYA FERNÁNDEZ-SANTA EULALIA, J., “Análisis con casos prácticos...”, *op. cit.*, p. E56.

¹⁴⁷⁹ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 58.

previamente aportada, mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Esta doble facultad supuso una novedad importante, porque bajo la vigencia de antigua LGT sólo los órganos inspectores gozaban de la facultad de requerir información de terceros: sólo estos órganos podían dirigirse a terceros relacionados económicamente con los obligados tributarios, solicitándoles, tanto la información, que estaban obligados a suministrar con carácter general, como la individualizada relativa al obligado tributario¹⁴⁸⁰.

Empezando por la primera de las facultades incluidas en la norma, el requerimiento de información a terceros debe admitirse únicamente en los términos del artículo 136.2 d) de la LGT, es decir, cuando se refiera a información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general. A estos efectos, el apartado 2 del artículo 30 del RGGIAT establece que los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica, en la normativa sobre asistencia mutua y en el capítulo V del propio RGGIAT. En dicho capítulo, se establece la regulación de las principales declaraciones informativas, como la obligación de informar sobre operaciones con terceras personas (modelo 347), las diversas obligaciones de

¹⁴⁸⁰ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 115. Por eso, bajo la vigencia del artículo 123 de la LGT de 1963, la doctrina había postulado que, si bien la solicitud de información de terceros no podía constituir por sí misma el objeto de una actuación de comprobación abreviada, sí debía por el contrario reconocerse la posibilidad de que, en el seno de estas actividades, pudiera recurrirse a terceros a fin de verificar las informaciones que iban a ser tenidas en cuenta por la Administración a la hora de liquidar, fundamentalmente cuando la Administración se enfrentaba a datos contradictorios. Véase por todos IBÁÑEZ MARSILLA, S., “La actividad de comprobación ...”, *op. cit.*, p. 83

informar referentes a cuentas financieras (modelos 195, 196, 289, 290 y 291) o sobre de préstamos y créditos, y de movimientos de efectivo (modelo 181), entre otras. El apartado 3 del artículo 30 del RGGIAT diferencia esta información que debe suministrarse con carácter general mediante las llamadas declaraciones informativas, de la que debe suministrarse a la Administración mediante la contestación de requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias o deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras del obligado tributario con otras personas, que deben cumplimentarse “aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones.”

Por consiguiente, estas normas reglamentarias determinan claramente el ámbito del requerimiento a terceros que puede efectuar la Administración en un procedimiento de comprobación limitada. El requerimiento debe referirse única y exclusivamente a los datos en poder del tercero sobre los que existe obligación de informar con carácter general, por ejemplo, por haber incumplido el tercero su obligación de suministrarlos¹⁴⁸¹. Por tanto, en nuestra opinión, no puede requerirse a terceros en este procedimiento cualquier dato con trascendencia tributaria, que afecte al obligado tributario comprobado¹⁴⁸². En caso de que, a

¹⁴⁸¹ DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 115.

¹⁴⁸² Sin embargo, esta limitación no puede llevarnos a creer que la información en poder de la Administración obtenida por suministro es menor, en absoluto. Hemos asistido a veces a una explotación de estos datos que no podemos calificar sino de excesiva, al punto de producir, no un requerimiento en el que se solicite al obligado tributario su aclaración, sino directamente una inversión de la carga de la prueba de unos aumentos de base sobre la declarada que, en principio deben probarse por la Administración. Así, en un requerimiento de una Oficina gestora, hemos podido leer lo siguiente: “Teniendo en cuenta la información obrante en esta Oficina Gestora proporcionada en el modelo 196. Declaración informativa. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, por las entidades bancarias en la que el sujeto pasivo figura como único titular de cuentas bancarias durante el

juicio del órgano gestor, un requerimiento en estos términos resultara necesario, debería necesariamente concluirse el procedimiento de comprobación limitada e iniciarse un procedimiento inspector, que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.2 de la LGT)¹⁴⁸³. La propia Exposición de Motivos de la LGT en su apartado IV se encarga de recordar que la limitación de las actuaciones, que se pueden realizar, caracteriza al procedimiento de comprobación limitada, quedando excluidos “los requerimientos a terceros para captación de nueva información”, entre otras actuaciones vedadas en este procedimiento, lo que avala la anterior interpretación¹⁴⁸⁴.

ejercicio 201X, se constata que ha tenido un volumen de fondos, en concreto XXX euros, en los contratos bancarios de su titularidad que se adjuntan documento anexo, superior a los ingresos declarados en las autoliquidaciones de IVA del ejercicio (base imponible + cuota devengada) por importe de XXX. Se le requiere para que justifique la discrepancia y motivos de la misma. De no ser justificados los motivos de la discrepancia observada se podrá considerar que el origen de este importe es el desarrollo de la actividad por la cual se le considera sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor añadido, incrementándose los importes de bases imponibles y cuotas devengadas en el ejercicio por la diferencia de los importes indicados, ascendiendo dicha diferencia a XXX euros. Para aclarar esta discrepancia [se le requiere] que justifique que no se trata de operaciones sujetas y no exentas deberá aportar cualquier medio de prueba documental que estime oportuno que lo justifique (contratos legalizados, escrituras públicas, documentos públicos, traspasos entre cuentas) pudiendo, además, aportar el extracto de ingresos bancarios y las explicaciones oportunas (sic).”

¹⁴⁸³ En el caso de que un requerimiento a terceros fuera de los supuestos expresamente señalados por el artículo 136. 2 d), FERNÁNDEZ LÓPEZ ha sostenido que el tercero no estaría obligado a atender la notificación remitida por una oficina gestora en la que se le solicite información con trascendencia tributaria, que exceda del deber genérico de proporcionarla. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. “La comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria” en AAW. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje a Calvo Ortega*. Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 625. Mucho dudamos que, ni el tercero que reciba un requerimiento en estos términos, ni su asesor, se permitan cuestionar la legitimidad del requerimiento, que además suele contener la advertencia de que su falta de atención en el plazo y la forma señalados puede ser considerada como una infracción tributaria de las clasificadas como graves, sancionable con una multa pecuniaria en los términos del artículo 203.5 de la LGT. Lo normal es, pues, que el requerimiento se conteste y la prueba aportada se incorpore al expediente. Pero, eso sí, se trataría de una prueba ilícitamente obtenida, que no puede surtir efecto en el procedimiento (artículo 11.1 de la LOPJ), lo que podría ser esgrimido por el obligado tributario comprobado en vía de revisión administrativa o jurisdiccional.

¹⁴⁸⁴ En el mismo sentido, JIMÉNEZ JIMÉNEZ ha restado importancia a la facultad de requerimiento a terceros concedida en relación con el ámbito que le queda vedado, pues “los datos que pueden requerir son datos que ya deben obrar en poder de la Administración”. Para la

La segunda facultad incluida en la norma es requerir a terceros para que ratifiquen la información previamente aportada como consecuencia de un deber de información, mediante la presentación de los correspondientes justificantes. Esta actuación debe ponerse en relación con la presunción de veracidad de los datos incluidos en declaraciones y contestaciones de requerimientos de terceros que establece el artículo 108.4 de la LGT, que hemos estudiado ampliamente en el epígrafe 5.2.3 de este trabajo, al que nos remitimos. Únicamente haremos aquí un par de observaciones relativas a la incorporación al procedimiento de comprobación limitada e impugnación por el comprobado de esta prueba.

En primer lugar, observamos que esta actuación administrativa presupone, normalmente, que el obligado tributario en el procedimiento manifieste en el trámite de contestación del requerimiento inicial del procedimiento de comprobación limitada, o en el trámite de alegaciones, su desacuerdo con la información aportada por el tercero, que obviamente se le debe poner de manifiesto previamente, para no causarle indefensión¹⁴⁸⁵. Sin embargo, nada impide a la Administración, aún sin mediar esa alegación del obligado tributario de inexactitud o falsedad de los datos aportados por un tercero, decida requerir al mismo para que confirme la información que

autora sólo lo salva la posibilidad de pedir la ratificación del dato y el soporte o justificación del mismo, que sirve “para enriquecer la calidad del dato y asegurar su fiabilidad”. Y tiene razón, a nuestro juicio, al afirmar que no parece que pueda realizarse una auténtica actividad investigadora, porque, “se trata de datos de los que ya dispone, o debiera disponer porque el tercero tendrá obligación de haberlos facilitado”. JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa...”, *op. cit.*, p. 153.

¹⁴⁸⁵ Apunta MELLADO BENAVENTE, que los datos aportados a la Administración se presumen ciertos en todo caso, pero mientras que el declarante debe probar para desvirtuar su certeza, al tercero le basta negarlos para desvirtuarlos. Si en contestación a ese requerimiento, el tercero dice que no son ciertos los datos, la Administración se ve obligada a obtener prueba directa de dicha información dirigiéndose al tercero aportante de dichos datos. Obviamente, añadimos nosotros, si pese a no haber sido ratificados, persiste la Administración en utilizar esos datos aportados por el tercero en la regularización del obligado tributario. Véase MELLADO BENAVENTE, F.M. La comprobación limitada..., *op. cit.*, p. 598.

suministró previamente con carácter general, a los efectos de reforzar la credibilidad o veracidad de las pruebas, que ya figuraban en poder de la Administración¹⁴⁸⁶.

En segundo lugar, que el TEAR de Andalucía ha considerado que, en estos casos en los que la Administración haya contrastado los datos con el tercero aportante de los mismos, como consecuencia de haberse opuesto el obligado tributario en el trámite de alegaciones ulterior a la propuesta, el resultado de tal contraste debe ponerse de manifiesto al mismo para que pueda alegar. En estos términos, se pronuncia una Resolución de 2 de junio de 2017:

“... el resultado de tal contraste, esto es, debieron (sic.) haber sido puestos de manifiesto al interesado, mediante comunicación o diligencia, y durante un plazo de 15 días, para que éste, a la vista de los mismos, hubiese tenido oportunidad de alegar en dicho plazo cuanto considerase más conveniente en defensa de su derecho, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 92.2 del RGGIAT. No se ha hecho así, provocando tal modo de proceder indefensión al interesado, (...)”¹⁴⁸⁷.

A nuestro juicio, si bien el artículo 92.2 del RGGIAT no prevé este doble trámite de puesta de manifiesto de los datos aportados por el tercero -los aportados por la obligación de suministro y los aportados tras el requerimiento de contraste-, una lectura del mismo respetuosa con el derecho de defensa del obligado tributario obliga a considerar su absoluta necesidad, en los términos en los que se pronuncia el TEAR andaluz, pues, si el precepto reglamentario ordena que los datos aportados por terceros “le sean puestos de manifiesto” mediante comunicación o diligencia, para que empiece a correr el plazo de 15 días para

¹⁴⁸⁶ Véase FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. “La comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 625.

¹⁴⁸⁷ TEAR de Andalucía, Resolución de 2 de julio de 2017, Rec. 41/08695/2015, FJ 4.

alegar la inexactitud o falsedad, por razones de justicia y equidad deben ponerse de manifiesto esos datos y concedérsele ese mismo plazo en los casos en que sea el propio órgano actuante quien requiera al tercero para la ratificación de datos aportados por el obligado tributario en la contestación al requerimiento inicial del procedimiento o en un momento posterior; y las mismas razones justifican una segunda puesta de manifiesto y alegaciones en el caso en que el obligado tributario impugne los datos puestos de manifiesto y el tercero los ratifique y aporte prueba, pues esa prueba, en otro caso, se incorporaría al expediente *inaudita parte*, con infracción del principio de contradicción.

Por último, el artículo 136 de la LGT completa la enumeración de actuaciones permitidas en este procedimiento con la cita en los apartados 3 y 4 de aquellas actuaciones y medios de comprobación que quedan excluidos del procedimiento de comprobación limitada. En el procedimiento de comprobación limitada, no podrán realizarse las siguientes actuaciones:

a') El requerimiento a terceros de información sobre movimientos financieros. Por excepción, la norma permite solicitar del obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

No pueden ser requeridos a terceros (normalmente a las entidades bancarias) movimientos financieros. Así, no podrán pedirse los movimientos de una cuenta bancaria, pero se ha apuntado que sí podría pedirse un dato estático, por ejemplo, el saldo de una cuenta a una determinada fecha, o un apunte concreto en una cuenta bancaria, puesto que lo que realmente se impide es la información genérica de un producto financiero¹⁴⁸⁸. En nuestra opinión, esto no es así. La norma no se refiere a la imposibilidad de pedir un listado de

¹⁴⁸⁸ MELLADO BENAVENTE, F.M. La comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 597.

movimientos, esto es, lo que se suele conocer como un extracto de movimientos bancarios a una fecha concreta. La ley impide la petición de “información sobre movimientos” y esto abarca desde un determinado movimiento a un conjunto de estos. Ello no obstante, el precepto exceptúa la posibilidad de requerir al propio obligado tributario, no a las entidades financieras, la justificación documental de operaciones financieras, siempre que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria, como, por ejemplo, información sobre cantidades invertidas en la compra de vivienda o justificación de los rendimientos del capital mobiliario que hubiera percibido¹⁴⁸⁹.

Debe tenerse en cuenta, asimismo, que lo que se prohíbe en este procedimiento no es el acceso de los órganos gestores o inspectores a la información financiera, pues esta puede estar disponible a través de la llamada captación por suministro¹⁴⁹⁰, obtenida a través de las numerosas obligaciones informativas impuestas al sector financiero¹⁴⁹¹, lo que se prohíbe es el requerimiento de información financiera, que no tengan obligación de suministrar con carácter general, esto es, lo que tiene trascendencia, a efectos de control de

¹⁴⁸⁹ ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, p. 59.

¹⁴⁹⁰ Como bien ha escrito IBÁÑEZ MARSILLA, “la eficacia de estas potestades viene reforzada por la información que fluye de forma regular a la Administración merced al cumplimiento de los deberes de ingreso anticipado del tributo (retenciones e ingresos a cuenta, fundamentalmente) y a los deberes de información por suministro. Se trata de dos fuentes de información que, por proceder de sujetos distintos del contribuyente, permiten su contraste con la información que éste último manifiesta a través de su declaración.” IBÁÑEZ MARSILLA, S., “La actividad de comprobación ...”, *op. cit.*, p. 84.

¹⁴⁹¹ Por ejemplo: Modelo 195, Declaración trimestral de cuentas u operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las Entidades de Crédito en el plazo establecido. Modelo 196, Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras. Modelo 198, Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios. Modelo 199, Declaración anual de identificación de las operaciones con cheques de las Entidades de Crédito. Modelo 280, Declaración informativa anual de Planes de Ahorro a Largo Plazo. Modelo 345, Declaración Informativa sobre Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes y aportaciones.

legalidad de la acción administrativa en este procedimiento, es comprobar que esta información financiera no se haya obtenido irregularmente¹⁴⁹².

b') La realización de actividades de comprobación fuera de las oficinas de la Administración Tributaria también queda prohibida, salvo que éstas procedan según la normativa aduanera, o, cuando así se prevea reglamentariamente, al objeto de realizar comprobaciones censales¹⁴⁹³ o las relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación (módulos). En estos casos, el apartado 4 del artículo 136 de la LGT atribuye a los funcionarios de Gestión que desarrollen estas actuaciones las mismas facultades exorbitantes que se otorgan a la Inspección de los tributos en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de la LGT, es decir, la posibilidad de entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos, así como la consideración de agentes de la autoridad, circunstancia que deberán acreditar si así se les requiere¹⁴⁹⁴. No obstante, si el obligado tributario, o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares, se opusiera a la entrada de los funcionarios de Inspección, se precisará autorización escrita del Delegado de la AEAT o del Director de Departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan (artículo 172.2 del RGGIAT). Pero si la entrada afecta

¹⁴⁹² TSJ Andalucía, Sevilla, Sec. 3, Sentencia de 27 de mayo de 2016, Rec. 216/2013, Roj: STSJ AND 6438/2016 - ECLI: ES: TSJAND:2016:6438, FJ 2.

¹⁴⁹³ El artículo 149. 3 del RGGIAT preve que "La comprobación del domicilio fiscal se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, *así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172.*"

¹⁴⁹⁴ ADAME MARTÍNEZ, F., "Los procedimientos de verificación ...", *op. cit.*, p. 59.

al domicilio constitucionalmente protegido¹⁴⁹⁵ de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial (artículo 172.3 del RGGIAT). Con referencia a esto último, entendemos que deben trasladarse, con la necesaria adaptación, las precisiones que la reciente Sentencia dictada el 1 de octubre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha efectuado con respecto a la entrada y registro en un procedimiento inspector. Así, entendemos que la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento de comprobación censal o relativo a regímenes objetivos de tributación, ya abierto, y cuyo inicio se haya notificado al obligado tributario. Es preciso, además, que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acrílicas de los datos ofrecidos¹⁴⁹⁶.

7.1.2.4 Cuestiones procedimentales y relativas a la prueba

a) El inicio del procedimiento

La primera cuestión procedimental que queremos comentar, por cuanto puede presuponer la existencia de prueba preconstituida en poder de la Administración, es la relativa al inicio de las actuaciones de comprobación

¹⁴⁹⁵ Recordemos que la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas “sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.” Tribunal Constitucional, Sentencia 69/1999, de 26 de abril, FJ 2.

¹⁴⁹⁶ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 1 de octubre 2020, Rec. 2966/2019, Roj: STS 3023/2020 - ECLI: ES:TS:2020:3023, FJ 5.

limitada. A tenor de lo dispuesto en el artículo 137 de la LGT, este procedimiento se iniciará siempre de oficio¹⁴⁹⁷, pudiendo adoptarse dos modos para ello: por comunicación, expresando la naturaleza y alcance de las actuaciones, informará sobre los derechos y obligaciones del obligado tributario; o bien por propuesta de liquidación, cuando la Administración estime que los datos en su poder son suficientes para formular la propuesta. ¿Pueden usarse ambas formas de inicio indistintamente? Entendemos que no. La redacción del precepto parece indicar que el procedimiento se iniciará con carácter general por “acuerdo” del órgano actuante, que deberá notificarse a los obligados tributarios “mediante comunicación”, que normalmente incorporan un requerimiento de los datos necesarios para la comprobación¹⁴⁹⁸, y que, en todo caso, deberán expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones e informar al obligado tributario sobre sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas. Solo excepcionalmente, cuando “los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación”, el procedimiento puede indicarse por dicha propuesta¹⁴⁹⁹.

¹⁴⁹⁷ No se prevé ninguna otra forma de inicio, como la denuncia o el mandato expreso de otro órgano de la Administración Tributaria. DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 122.

¹⁴⁹⁸ El artículo 99 de la LGT, en su apartado 7, segundo párrafo, señala que “(l)as comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.”

¹⁴⁹⁹ Este modo de iniciación ha sido llamado “simplificado” o “express”, por CARBAJO VASCO, con quien compartimos la opinión de que “sólo es posible, cuando no se necesiten datos de terceros o su ratificación, no se soliciten justificantes nuevos o el examen de los mismos, no sea necesario examinar documentos, facturas o libros y, en general, cuando no sea precisa ninguna actuación de respuesta a la notificación del inicio del procedimiento por parte del obligado tributario”. Véase CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 56. En el mismo sentido, véase MELLADO BENAVENTE, F.M. La comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 601.

En este sentido se ha pronunciado el TEAR de Andalucía, en varias resoluciones, por ejemplo, en la de 30 de junio de 2017, donde dijo:

“La Oficina gestora, en la propuesta que inició el procedimiento, imputa a la interesada un rendimiento del capital inmobiliario no declarado por tener información sobre los ingresos de un arrendamiento, pero no debemos olvidar que el rendimiento por arrendamientos que se integra en la base imponible general es el neto, es decir ingresos menos gastos, y la Oficina gestora solo disponía de información sobre los ingresos, desconociendo los gastos deducibles (...) debió iniciar el procedimiento con un requerimiento y no directamente con la propuesta, lo que obliga a anular la liquidación impugnada.¹⁵⁰⁰”

En la Resolución del TEAR de Andalucía de 29 de octubre de 2018, el Tribunal vuelve a ratificar la imposibilidad de iniciar el procedimiento por propuesta de liquidación en los casos de ausencia de declaración:

“... dicha posibilidad debe calificarse de excepcional y sólo aplicable cuando existan unos datos que permitiendo practicar una propuesta de liquidación suficientemente motivada. En el presente caso no puede considerarse que concurren las circunstancias para seguir el procedimiento por esta segunda vía, puesto que es evidente que cuando estamos ante un no declarante, en primer lugar, hay que darle la oportunidad de que acredite las circunstancias que le condujeron a no declarar. Pero aun en el caso de que estuviese obligado a presentar declaración, debía permitírsele que justificase las circunstancias personales y demás circunstancias patrimoniales relevantes para la liquidación del impuesto. Este modo de actuar, además de desvirtuar la

¹⁵⁰⁰ TEAR de Andalucía, Resolución de 30 de junio de 2017, Rec. 41/01759/2014, FJ 2.

propia naturaleza del procedimiento de comprobación limitada, conduce a la indefensión del interesado desde el momento en que se le priva de aportar suficientes elementos en dicho procedimiento para justificar su situación, a diferencia de lo que hubiera sucedido si el procedimiento se hubiera iniciado mediante comunicación o requerimiento”¹⁵⁰¹.

Otra cuestión relativa al inicio del procedimiento, relacionada con la prueba que va a poder practicarse en el mismo, tanto por la Administración como por el obligado tributario, es la delimitación de la naturaleza y, sobre todo, del alcance de las actuaciones. El artículo 137 apartado 2 de la LGT señala que la comunicación de inicio deberá expresar “la naturaleza y el alcance de las actuaciones”, además de informar al obligado tributario sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Se observa aquí paralelismo con la comunicación de inicio del procedimiento inspector, regulada en los mismos términos en el artículo 147.2 de la LGT¹⁵⁰², y es precisamente al procedimiento inspector al que debemos acudir para encontrar la definición de los términos “naturaleza y alcance”, pues son dos conceptos propios del mismo.

La naturaleza hace referencia a la obligación tributaria a comprobar (el impuesto de que se trate, las retenciones, etc.), mientras que el alcance se refiere a los períodos impositivos a comprobar y a las partes de la obligación tributaria a verificar (por ejemplo, los rendimientos del capital mobiliario, los rendimientos de actividades económicas, etc.)¹⁵⁰³. El artículo 148 de la LGT, relativo al procedimiento inspector, señala respecto del alcance de las actuaciones, que éstas podrán tener alcance general o parcial. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los

¹⁵⁰¹ TEAR de Andalucía, Resolución de 29 de octubre de 2018, Rec. 41/05575/2017, FJ 4.

¹⁵⁰² DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 124.

¹⁵⁰³ MELLADO BENAVENTE, F.M. La comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 600.

elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

El alcance es, pues, el conjunto de elementos de la obligación tributaria que van a ser objeto de comprobación con referencia a uno o varios periodos impositivos determinados¹⁵⁰⁴. Ahora bien, este señalamiento del alcance no puede ser genérico ni omnicomprensivo de cualquier obligación tributaria¹⁵⁰⁵. El procedimiento de comprobación limitada no tiene límites en cuanto a su ámbito, es decir, en cuanto a los elementos de la obligación tributaria que pueden ser comprobados mediante este procedimiento, pero, al inicio de las actuaciones, el órgano competente tiene que autolimitar la comprobación, condicionando con el alcance fijado las actuaciones a realizar¹⁵⁰⁶.

La delimitación del alcance constituye un requisito esencial para la validez del acuerdo de inicio, cuyo incumplimiento viciaría todo el procedimiento¹⁵⁰⁷, que tiene gran trascendencia a la hora de establecer los efectos preclusivos de la regularización practicada conforme al artículo 140.1 de la LGT, pues la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación

¹⁵⁰⁴ O, si se quiere, al concepto y periodo a que se refiere y a la discordancia observada. HUESCA BOBADILLA, R., "Artículo 137", *op. cit.*, p. 108.

¹⁵⁰⁵ CARBAJO VASCO, D., "El procedimiento de comprobación limitada...", *op. cit.*, p. 57.

¹⁵⁰⁶ El alcance también delimita temporalmente el ámbito de la comprobación, pues como dijo la resolución del TEAC de 16 de diciembre de 2014, RG 00/03511/2012, en su FJ 2, "la Administración no puede cuestionar en el presente procedimiento el derecho a deducir cuotas soportadas en operaciones realizadas en períodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento y ello sin perjuicio del derecho de la Administración a comprobar en los períodos a que se extiende el ámbito temporal del procedimiento, si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación, o si en su caso, ya se han compensado en períodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales, que no pueden arrastrarse a períodos que son objeto del procedimiento."

¹⁵⁰⁷ PATÓN GARCIA, G., "Una nueva visión de la ...", *op. cit.* p. 313.

con el objeto comprobado, delimitado precisamente por el alcance fijado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución por la que se ultima el procedimiento de comprobación limitada¹⁵⁰⁸.

Asimismo, la importancia de la determinación del alcance radica en que circunscribe a los límites trazados los efectos de la iniciación del procedimiento¹⁵⁰⁹. Por consiguiente, regularizado un ejercicio y concepto tributario determinado en el alcance de unas actuaciones, si el obligado tributario estima que en otro ejercicio no comprobado concurren las mismas razones por las que la Administración ha regularizado el anterior, puede perfectamente presentar una declaración complementaria de ese otro ejercicio, lo que excluiría la responsabilidad por la infracción de dejar de ingresar¹⁵¹⁰.

¹⁵⁰⁸ Los límites de esta investigación nos impiden profundizar en los efectos preclusivos de la terminación de este procedimiento. No obstante, remitimos al lector a la abundante bibliografía sobre el particular, pudiendo verse, por ejemplo, DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, pp. 139 – 149; ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, pp. 68-78; IBÁÑEZ MARSILLA S., “La actividad de comprobación ...”, *op. cit.*, pp. 82-100; PATÓN GARCIA, G., “Una nueva visión de la ...”, *op. cit.* pp. 313-315. Sobre el refuerzo de la garantía contenida en el artículo 104.1 de la LGT por la doctrina de los actos propios y de la confianza legítima, véase ORTIZ CALLE, E., en AA VV, “La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario...” *op. cit.* pp. 195 y ss.

¹⁵⁰⁹ Véase PATÓN GARCIA, G., “Una nueva visión de la ...”, *op. cit.* p. 313. Por el inicio del procedimiento de comprobación limitada, y también de la verificación de datos, se van a producir una serie de efectos. En primer lugar, la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66 de la LGT) y de la potestad de imponer sanciones derivadas de regularización (artículo 189.3 a) de la LGT). En segundo lugar, las autoliquidaciones posteriores que se presenten, en virtud de lo dispuesto en el artículo 87.5 del RGGIAT, no iniciarán el procedimiento de devolución y no se consideran regularización voluntaria a efectos de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria. Por último, los ingresos posteriores al inicio del procedimiento de comprobación se considerarán a cuenta de la liquidación que se dicte y no excluirán la responsabilidad por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar (artículo 87.5 del RGGIAT).

¹⁵¹⁰ Aunque sobre la posibilidad de excluir los recargos del artículo 27 de la LGT el TEAC se ha mostrado vacilante. En la Resolución de 21 de septiembre de 2017, RG 00/00022/2017, dictada en unificación de criterio, el TEAC sentó que “Tratándose de un requerimiento o de procedimiento

¿Qué ocurre, por tanto, si se realizan actuaciones que exceden del alcance fijado? El TEAC en una Resolución de 15 de diciembre de 2015, ha apreciado que se trata de defecto procedimental trascendente, “pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un nuevo procedimiento se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas (...)”. En cuanto a si se trata de un defecto que vicie lo actuado de nulidad absoluta o de simple anulabilidad, el TEAC se pronuncia por esta segunda:

de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido, por lo que en su caso se consideraría voluntaria la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad a la notificación de ese requerimiento o comunicación de inicio, en relación con otras obligaciones distintas aún cuando se pudieran entender relacionadas con la incluida expresamente en el previo requerimiento/comunicación de inicio.” Por ello, estimó que sí incluía los recargos. Sin embargo, la reciente Resolución de 17 de septiembre de 2020, RG 00/04672/2017, que es consecuencia de los términos en los que se pronunció el Auto del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2019, Rec. 491/2019, Roj: ATS 5694/2019 - ECLI: ES:TS:2019:5694A, interpuesto por la Abogacía del Estado, pese a que la misma ha desistido del recurso de casación, ha cambiado el anterior criterio, señalando que “No cabe aplicar recargos cuando el sujeto pasivo presenta autoliquidación complementaria de un período que es consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada por un período previo. Se entiende que este es el caso cuando concurren dos circunstancias: 1º) Que la Administración tributaria disponga de toda la información necesaria como consecuencia de la previa comprobación (o en sentido negativo, que la declaración extemporánea no aporte datos desconocidos por la Administración); y 2º) que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.” En esta línea, el Proyecto de Ley 121/000033 de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOCD de 23 de octubre de 2020), contiene en su artículo undécimo una modificación del artículo 27.2 de la LGT por la que se pretende excepcionar de dichos recargos –cuyo régimen también se modifica- a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, en los escasísimos casos en los que no haya sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación.

“Se trata de un defecto procedimental invalidante del acuerdo de liquidación dictado, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario”.¹⁵¹¹

La obligatoria fijación del alcance determina la actividad probatoria que tanto la Administración como el contribuyente van a tener que desplegar. Así, por ejemplo, en la comprobación de quienes realicen actividades económicas, la Administración puede fijar la naturaleza y alcance de las actuaciones desde un simple cotejo entre los datos declarados por el concepto IRPF de determinado ejercicio con tintes de comprobación formal o impropia¹⁵¹², hasta una comprobación total de los gastos deducibles incluidos en la declaración por dicho concepto y ejercicio¹⁵¹³. La prueba que debe aportar el obligado tributario está también en función del alcance prefijado, y debe plegarse completamente al mismo, pues siempre cabe que el órgano actuante notifique de forma motivada, con carácter previo al trámite de alegaciones, o incluso en este trámite, la ampliación o la reducción de alcance de actuaciones (artículo 164 RGGIAT), si

¹⁵¹¹ Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2015, RG 00/03063/2013, FJ 2. Reitera el criterio de la Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2013, RG 00/04030/2011.

¹⁵¹² “Constatar que los datos que figuran en los libros registros se ajusten a lo consignado en la Declaración”, “Comprobar que se encuentra Vd. en posesión de las facturas o documentos que sirven de soporte a los gastos incluidos en su libro-registro de gastos, y que estas facturas o documentos justificativos cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa para ser considerados válidos a efectos de acreditar la realidad del gasto y su cuantía.” Extraído de un requerimiento inicial del procedimiento.

¹⁵¹³ “Comprobar que los gastos deducidos por Vd. para la determinación del rendimiento neto de su actividad económica cumplen los requisitos exigidos por la normativa tributaria para admitir su deducibilidad. Comprobar que los gastos deducidos por Vd. para la determinación del rendimiento neto de su actividad económica cumplen los requisitos exigidos por la normativa tributaria para admitir su deducibilidad.” Extraído de un requerimiento inicial del procedimiento.

bien esto último no lo hemos visto nunca¹⁵¹⁴. A *contrario sensu*, si el órgano examina pruebas documentales (facturas, justificantes...), que no han sido requeridas al obligado tributario, sino aportadas voluntariamente, y con ello excede la naturaleza o el alcance fijados en el inicio de las actuaciones, sin haber modificado mediante acto motivado y notificado dicho alcance¹⁵¹⁵, incurriría en un defecto procedimental trascendente, que viciaría, según el TEAC, de anulabilidad lo actuado¹⁵¹⁶.

En nuestra opinión, no parece ajustado a Derecho asociar en todo caso la retroacción de actuaciones a la vulneración de la naturaleza y el alcance prefijados en el acto inicial de procedimiento; retroacción que, como dijo la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2018, supone “desandar el camino emprendido para enmendar un defecto invalidante advertido en su transcurso.¹⁵¹⁷” En aquellos casos en que tal trasgresión cause indefensión al obligado tributario, la sanción debe ser la nulidad radical y absoluta del procedimiento (artículo 217.1 párrafo a) de la LGT), si bien habrá que examinar caso por caso. Además, en los casos en los que se aprecie la anulabilidad de la

¹⁵¹⁴ Tampoco se entiende demasiado bien, ya que como ha apuntado BERTRÁN GIRÓN, “si se pretenden reducir actuaciones ello se encajaría más en un procedimiento de verificación de datos, que como ya hemos explicado, se encuentra inserto en este de comprobación limitada”. BERTRÁN GIRÓN, M., “La aplicación de los tributos...”, *op. cit.*, p. 520.

¹⁵¹⁵ La solicitud de ampliación del alcance de la comprobación por parte del contribuyente no está prevista para este procedimiento. Sobre este particular, puede verse PATÓN GARCIA, G., “Una nueva visión de la ...”, *op. cit.*, pp. 291-327.

¹⁵¹⁶ Examinando un supuesto en el que ocurrió esto, la Resolución del TEAR de Cataluña de 30 de enero de 2017, RG 08/11642/2013, en su FJ 5, observó: “En aquel momento, bien pudo la oficina gestora hacer uso de lo prevenido en el artículo 164.1 del Reglamento y modificar el alcance de la comprobación a efectuar, ampliándolo a la comprobación de la deducibilidad fiscal de los gastos generados por la actividad y solicitando a tal efecto la aportación de las facturas que sustentan los apuntes de los libros registros previamente aportados. Sin embargo, la propuesta efectuada corrige el resultado contable sobre la base exclusiva de los libros registros aportados en el curso de un procedimiento cuya única finalidad era la constatación de la correspondencia entre lo consignado por el obligado tributario en sus libros registros y la autoliquidación presentada.”

¹⁵¹⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 22 de mayo de 2018, Rec. 315/2017, Roj: STS 2052/2018 - ECLI: ES:TS:2018:2052, FJ 2.

liquidación y, por tanto, pueda proceder la retroacción de actuaciones, aunque sólo sea por el principio general que proclama que nadie puede aprovecharse de su propia actuación ilegal¹⁵¹⁸, nos parece excesivo e injusto que la Administración disponga de un nuevo plazo de seis meses más para concluir la comprobación. En este supuesto, en nuestra opinión, resulta aplicable la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 22 de mayo de 2018, que, interpretando el artículo 104 de la LGT, señaló que “la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, determinante de la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (...). El plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquél en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.”¹⁵¹⁹

Una cuestión distinta sobre la que muchas veces nos hemos cuestionado es ¿qué ocurre en aquellos supuestos en los que no se rebasa el alcance fijado de la comprobación, pero no se regularizan más que algunos elementos de la obligación tributaria, aceptando tácitamente el resto? Si posteriormente, la Administración advierte que debieron regularizarse ¿puede hacerlo o se habrán producido los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT? No es infrecuente, por ejemplo, que, en un procedimiento cuyo alcance se limita a la comprobación de los requisitos legales de deducibilidad de los gastos de una actividad económica en IRPF respecto a un período concreto, una vez que hemos aportado el libro registro de gastos y la totalidad de las facturas y medios de pago, amén de justificar de la deducibilidad de los gastos con argumentos en el escrito de alegaciones, la Administración se ha limitado a cuestionar y eliminar,

¹⁵¹⁸ Podríamos traducir por ello el viejo aforismo *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

¹⁵¹⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 22 de mayo de 2018, Rec. 315/2017, citada, FJ 4.

por ejemplo, sólo el gasto por combustible, admitiendo tácitamente todo lo demás al practicar la liquidación provisional. En nuestra opinión, si la naturaleza y el alcance del procedimiento daban cobertura a la actuación y los elementos de prueba del hecho imponible o de las deducciones, bonificaciones etc. estuvieron a disposición del órgano actuante y este decidió sólo regularizar algunos extremos, la presunción de certeza de la declaración debe surtir sus efectos, los gastos admitidos también han sido comprobados¹⁵²⁰, y, por tanto, debe entenderse tácitamente producida con respecto a ellos la declaración de no procedencia de regularización, como medio de terminación del procedimiento, y, por ende, los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT¹⁵²¹. A una conclusión similar, ha llegado recientemente el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de octubre de 2020, pues “la voluntad de la Administración implícita en su actuación y acorde con las circunstancias concurrentes, que no son otras que encontrarnos ante un elemento tributario que ha sido comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa pero no regularizado de forma expresa, es que se consideró conforme a derecho...” Y ello tiene que ser así porque, como el propio Tribunal Supremo argumenta, si el efecto preclusivo se produce únicamente respecto del objeto comprobado, que se especifique en la resolución expresa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada, “ello permitiría a la Administración comprobar varias veces un mismo elemento de la obligación tributaria con tal de que no se pronunciase de forma expresa sobre dicho elemento y sí sobre otros”¹⁵²². Por tanto, su respuesta a la cuestión de interés casacional es clara y rotunda:

¹⁵²⁰ Recordemos que los hechos en los que exista conformidad plena de las partes están exentos de prueba ex artículo 281.3 de la LEC. Véase epígrafe 3.1.1.1. de este trabajo.

¹⁵²¹ Como gráficamente ha señalado ADAME MARTÍNEZ, “si los órganos de Gestión no son muy precisos a la hora de delimitar el alcance del procedimiento de comprobación limitada se pueden cargar una posterior inspección”, y si no hilan bien todos los extremos de la comprobación, también, añadimos nosotros. Véase ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación ...”, *op. cit.*, pp. 68-78; IBÁÑEZ MARSILLA S., “La actividad de comprobación ...”, *op. cit.*, p. 89.

¹⁵²² Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 16 de octubre de 2020, Rec. 3895/2018, Roj: STS 3409/2020 - ECLI: ES:TS:2020:3409, FJ 2.

“La respuesta a dicha cuestión debe ser que, interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa.”¹⁵²³

La seguridad jurídica exige que, en este procedimiento, la comprobación efectuada debe causar estado, quedando comprobada para siempre. Sólo puede volverse sobre los elementos comprobados en los supuestos excepcionales en los que se descubran nuevos hechos o circunstancias y dicho descubrimiento resulte de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en la resolución de la comprobación limitada¹⁵²⁴.

b) Tramitación del procedimiento y prueba

El apartado 1 del artículo 138 de la LGT aborda el problema de la documentación de actuaciones de una manera mucho más cuidadosa que la prevista para el procedimiento de verificación de datos. Las actuaciones del

¹⁵²³ FJ 3. La pregunta planteada en el auto de admisión era la siguiente: “[...] Interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, dilucidar si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa”.

¹⁵²⁴ La limitación debe referirse a las actuaciones realizadas efectivamente, con independencia de que hayan sido recogidas expresamente en la resolución. Véase MELLADO BENAVENTE, F.M., “La comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 608.

procedimiento de comprobación limitada, señala esta norma, se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el artículo 99.7 de la LGT. Esta norma se complementa con la prevista en el artículo 139. 2 letra b), que ordena que se incluya, en el contenido mínimo de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada, la “especificación de las actuaciones concretas realizadas”. El deseo de la Ley de que las actuaciones realizadas queden debidamente documentadas con su incorporación al expediente contrasta con la práctica anterior en la que las actuaciones de comprobación efectuadas por los órganos de gestión tributaria prácticamente no se documentaban¹⁵²⁵.

Por otro lado, el artículo 138.2 de la LGT exige la colaboración del obligado tributario en el procedimiento, incluso su presencia física en la oficina señalada para la práctica de las actuaciones, debiendo recordarse a estos efectos que un elemento importante de este procedimiento es su ejercicio casi exclusivo en las oficinas de los órganos encargados de su aplicación¹⁵²⁶. Señala esta norma que el obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados. En el caso de que dicha comparecencia se produzca, las manifestaciones del obligado tributario recogidas en diligencia tendrán valor probatorio del que hemos hablado en los apartados 5.1.1.1 y 5.1.2.2 de esta investigación, a los que nos remitimos.

Sin embargo, como también ya hemos comentado, esta posibilidad de actuación con la presencia del obligado tributario está desde su origen bastante limitada, pues el obligado tributario tiene derecho a actuar por medio de representante voluntario (artículo 46 de la LGT), que podrá ser un asesor fiscal.

¹⁵²⁵ JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa...”, *op. cit.*, p. 158.

¹⁵²⁶ CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 57.

Por otro lado, esta práctica ha caído totalmente en desuso. Buena culpa de ello la tiene la “regionalización de los servicios”, a la que nos hemos referido en varias ocasiones en este trabajo, que incluso imposibilita la interacción con el verdadero instructor del procedimiento. De hecho, como también hemos apuntado en este trabajo, el procedimiento de comprobación limitada, y también el de verificación de datos, se han tornado verdaderos procedimientos escritos, en los que el órgano actuante indisimuladamente invita a la presentación por registro electrónico de la documentación requerida y de la esgrimida por el obligado tributario en defensa de sus derechos. La presentación por registro electrónico, a la que nos hemos referido con reiteración a lo largo de nuestra exposición, provoca a su vez la falta de documentación conforme a lo previsto en los artículos 138.1 y 99.7 de la LGT, a la vez que la corrige, pues los documentos quedan incorporados al expediente e identificados sin ningún género de dudas¹⁵²⁷.

Existe otro tipo de documento, al que se refiere el artículo 99.7 de la LGT, pero que no se menciona en el artículo 138 de la LGT, por lo que podemos cuestionarnos si pueden constituir prueba documental (en este caso, de la Administración) en este procedimiento. Nos referimos a los informes. No parece haber inconvenientes para que, si se considera necesario, también puedan

¹⁵²⁷ JIMÉNEZ JIMÉNEZ ha señalado que no era infrecuente que un órgano de gestión requiriera aclaración de un dato (deducción, ingresos determinados, etc.) y ante la aportación de una exhaustiva documentación entregada el órgano gestor no evacuara documento alguno. Véase JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa...”, *op. cit.*, p. 158. En el mismo sentido, PATÓN GARCÍA escribió que “el supuesto más problemático venía dado por la posibilidad de que se efectuara un requerimiento de información al sujeto pasivo, sin que el obligado tributario pudiese hacer valer sus derechos frente a una posible intervención posterior de la Inspección comprobándole sobre los mismos aspectos que ya fueron comprobados por el órgano de gestión.” PATÓN GARCÍA, G., “Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 127, 2005, p. 631. Ahora, el órgano gestor probablemente no documentará la recepción de la documentación, pero el propio Registro Electrónico sí emite tras la presentación un *Recibo de presentación* con todos los datos del asiento registral (número, fecha, hora, vía de entrada), datos del trámite y del interesado, además de la relación de ficheros anexados con indicación de su código seguro de verificación. La prueba de los datos que han sido comprobados resulta así mucho más fácil.

realizarse informes e incorporarse al expediente en el procedimiento de comprobación limitada¹⁵²⁸. Los informes son documentos que recogen la opinión de quien los emite y que van destinados a ilustrar al órgano que debe resolver. Se suele distinguir entre informes preceptivos o facultativos y entre vinculantes o no vinculantes, aunque en el procedimiento que nos ocupa serán todos facultativos y no vinculantes. Los informes pueden emitirse por propio órgano de Gestión, o solicitarlos a terceros, sean órganos de la Administración tributaria o de otras administraciones, como, por ejemplo, la Seguridad Social. Estos informes deben unirse al expediente y ponerse de manifiesto en su momento procedimental al obligado tributario para que pueda alegar sobre los mismos¹⁵²⁹.

Otro aspecto procedimental que debemos comentar es el relativo al momento de aportación de la prueba en el procedimiento de comprobación limitada. La prueba deberá aportarse, con ocasión de la comunicación de inicio de actuaciones, esto es, normalmente con la contestación del requerimiento inicial (artículo 137.2 de la LGT) en el plazo conferido para ello. Asimismo, puede aportarse prueba en el plazo conferido, en su caso, tras la propuesta de liquidación (artículo 164.4 del RGGIAT). Sin embargo, realmente la prueba, al menos la documental, puede aportarse en cualquier momento durante la tramitación del procedimiento pues el artículo 34.1 letra l) de la LGT consagra el derecho del contribuyente a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

Pero ocurre, a veces, que el discurrir propio del procedimiento puede llevar a que la prueba deba ser aportada incluso una vez terminado el mismo, en

¹⁵²⁸ MELLADO BENAVENTE, F.M. La comprobación limitada..., *op. cit.*, p. 602 ó DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., "Los procedimientos ...", *op. cit.*, p. 130, se muestran favorables a esta posibilidad.

¹⁵²⁹ DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., "Los procedimientos ...", *op. cit.*, p. 130.

los procedimientos de revisión. Sucede esto y, de hecho, nos ha pasado en más de una ocasión, cuando la Administración no se contenta con la prueba inicialmente aportada, aduciendo su insuficiencia o inidoneidad en la propuesta de liquidación, que contestada oportunamente por el obligado tributario aportando nueva prueba, es ésta finalmente rechazada en la resolución, ahora por un motivo distinto, por lo que la contraprueba, de poder aportarse, ya se va a tener que producir necesariamente fuera del procedimiento de comprobación. Esto es indeseable secuela del carácter escrito que se está dando en la práctica a estos procedimientos. A estos efectos, el procedimiento idóneo para aportarla es el recurso de reposición, dado que va a ser tramitado por el mismo órgano que tramitó el procedimiento de comprobación limitada¹⁵³⁰. En estos supuestos,

¹⁵³⁰ Esta cuestión nos sitúa ante el problema de la aportación de prueba en vía de revisión administrativa e incluso en la vía jurisdiccional cuando no se ha aportado en el procedimiento de aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación). El tema ha sido polémico, existiendo argumentos en favor y en contra de la limitación de la aportación de pruebas al procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que había que analizar cada supuesto concreto, valorándose antecedentes, conducta del obligado tributario, naturaleza del medio de prueba, etc. La posición inicial del TEAC, representada por la Resolución de 16 de febrero de 2012, RG 00/02571/2010 se posicionó por la no admisión de pruebas cuando pudieron y debieron aportarse durante el procedimiento de aplicación de tributos. Según el TEAC, la presentación de pruebas en los procedimientos de aplicación de los tributos, para desvirtuar los criterios sostenidos por la Administración, debe ser realizada durante la sustanciación del procedimiento en cuestión, dando al órgano gestor actuante la oportunidad de valorar las pruebas de que se disponga. El derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración Tributaria, lo que es contrario a un elemental orden procesal, y da lugar a abuso procesal. Admitir la discrecionalidad de los obligados tributarios sobre el momento de presentación de pruebas y que se haga ante un Tribunal Económico- Administrativo, cuando pudo hacerse ante el órgano de aplicación de los tributos, supone convertir un procedimiento revisor de la actuación administrativa en un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que supone alterar la finalidad de cada procedimiento, y a su vez sustraer al órgano actuante en los procedimientos de aplicación de los tributos las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros, practicando, en su caso, la regularización que proceda.

La Sección 2 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo se mostró vacilante al principio. Así, la Sentencia 20 de junio de 2012, Rec. 3421/2010, Roj: STS 5502/2012 - ECLI: ES:TS:2012:5502, FJ 5, se pronunció en contra de la limitación; mientras que la Sentencia de 17 de octubre de 2014, Rec. 1596/2012, Roj: STS 4197/2014 - ECLI: ES:TS:2014:4197, FJ 4, lo hizo a favor de la limitación.

Pero la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha evolucionado últimamente hacia una postura contraria a la limitación, existiendo varios pronunciamientos que avalan que sí cabe la aportación de prueba en vía de revisión, aunque no fuera aportada en sede de gestión. En este sentido, la Sentencia de 5 de noviembre de 2014, Rec. 3119/2013 Unificación de doctrina, Roj: STS 4755/2014 - ECLI: ES:TS:2014:4755, en su FJ 3 dijo: “Cualquiera que sea el punto de vista en que nos situemos, la solución no puede ser sino la estimación del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina que decidimos. Si la perspectiva que se adopta es la de la realidad de los gastos, cuya deducción constituye el objeto litigioso, cualquiera que sea el modo en que se acredite su existencia, esta deberá ser tenida en cuenta, siendo inadmisibles que la falta de prueba de un gasto en el modo exigido por la Administración, se convierta en un motivo de denegación del gasto cuando este resulte debidamente acreditado por otros medios. Si la perspectiva de solución del litigio es la de decidir sobre si se dan las circunstancias que justifiquen la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, es evidente que la respuesta positiva se impone pues la acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida –aunque presentada en un momento posterior- previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración.” En la Sentencia de 20 de abril de 2017, Rec. 615/2016. Unificación de doctrina, Roj: STS 1509/2017 - ECLI: ES:TS:2017:1509, el Tribunal Supremo confirma la posibilidad de aportar en sede de revisión -ya sea mediante un recurso de reposición, una reclamación económico-administrativa, o un recurso contencioso administrativo- nuevas pruebas o documentos que, aunque fueron requeridos, no fueron aportadas por el contribuyente ante la AEAT en el procedimiento de aplicación de los tributos (gestión o inspección) correspondiente, en los siguientes términos: “esta Sala (...) ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria ” (FJ 3).

Esta jurisprudencia provocó un cambio de criterio en el TEAC, que se materializó en la Resolución de 2 de noviembre de 2017, RG 00/00483/2015, donde un tanto a regañadientes, el TEAC, a la vista del criterio sentado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril 2017 concluyó entendiendo que el contribuyente puede aportar a los Tribunales Económico-Administrativos documentos y pruebas que no aportó en sede del procedimiento de comprobación, pero ha de tratarse de documentos o pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido por el sujeto pasivo, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación e investigación, que le está vedada, ya que la función del Tribunal Económico-Administrativo es la de valorar la prueba y no la de investigar. Esta condición exigida por el TEAC, sin embargo, no resulta en modo alguno de la jurisprudencia citada.

Otros dos recientes pronunciamientos han completado esta evolución de la doctrina del Tribunal Supremo en la línea contraria a la limitación de la prueba al procedimiento tributario, si bien contienen una importante matización en cuanto a posturas reveladoras de mala fe o abuso del Derecho, que en cualquier caso deben haberse declarado en el procedimiento de aplicación de los tributos o de revisión. Así, la Sentencia de 21 de febrero de 2019, Rec. 1987/2017, Roj: STS 667/2019 - ECLI: ES:TS:2019:667, reiterando la doctrina de la Sentencia de 10 de septiembre de 2018, Rec. 1246/2017, Roj: STS 3091/2018 - ECLI: ES:TS:2018:3091, FJ 3, señala en su FJ 2 que “en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues

no debiera operar el art. 96.4 del RGGIAT, que dispone que “(u)na vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.” Precisamente el *íter* del procedimiento acredita la imposibilidad de aportación de la prueba durante el transcurso del mismo.

c) Otros problemas relacionados con la prueba en el procedimiento de comprobación limitada.

En primer lugar, nos referiremos a una cuestión práctica, cuya solución nos remite al principio de igualdad de armas, del que nos ocupábamos en lugar

ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice: “el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite”. Este último inciso – “a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite” - pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación - artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria.” El límite, señala el Tribunal Supremo en su respuesta a la cuestión de interés casacional (FJ 3) sería la mala fe o el abuso de derecho, pero es necesario la constancia en el procedimiento administrativo de una calificación del comportamiento del interesado que acredite estas circunstancias.

La línea jurisprudencial marcada por el Tribunal Supremo parecía haberse consolidado, con la matización que introducen estos dos últimos pronunciamientos, pero recientemente el Tribunal Supremo ha decidido admitir una nueva cuestión de interés casacional sobre esta materia, por lo que deberemos esperar para confirmar si la Sala Tercera reafirma, refuerza, aclara o revisa la doctrina fijada en las anteriores sentencias. Véase Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sec. 1ª, Auto de 21 Feb. 2020, Rec. 6012/2019, Roj: ATS 1501/2020 - ECLI: ES:TS:2020:1501A.

precedente, y que se plantea muchas veces en las comprobaciones limitadas de actividades económicas por el concepto IRPF (también por IVA). de la manera que relatamos seguidamente: El obligado tributario recibe un requerimiento que se justifica invariablemente en el supuesto hecho de que “en relación con su declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio ..., se han detectado ciertas incidencias”, para cuya subsanación se le requiere que aporte determinada documentación, normalmente consistente en los libros-registros fiscales obligatorios en el impuesto. También se suele solicitar al obligado tributario que se aporte “copia del soporte documental que acredite la realidad de los gastos consignados en los libros, ya sean facturas, escrituras públicas, contratos, etc.” En nuestra opinión, esta práctica contraviene el principio de igualdad de armas, pues no es de recibo que la Administración, que sabe cuáles son estas incidencias, las oculte hasta que le venga bien ponerlas sobre la mesa, pues el artículo 24 de la CE, garantiza la igualdad de las partes en la alegación del Derecho y en demostración de los hechos controvertidos, para lograr un elemental equilibrio de las partes en el procedimiento.

Por ello, si bien no aconsejaríamos nunca al obligado tributario desatender el requerimiento, quizás sea el momento de solicitar cita para ser atendido personalmente por el órgano actuante, en la medida en que sea posible, y solicitar a éste que detalle cuáles son esas pretendidas “incidencias”, si es que existen, en orden a dirigir adecuadamente la prueba que puede ser aportada. Esta práctica administrativa, además, puede vulnerar indirectamente la normativa sobre naturaleza y alcance de las actuaciones, resultando incluso contraproducente para los intereses generales. Pensamos, por ejemplo, en el caso en que la incidencia sea el gasto de personal, por una discrepancia entre

los datos declarados en el modelo 190¹⁵³¹ y la propia declaración de IRPF del contribuyente, en la que se declaró un importe mayor del gasto debido a que una misma nómina se contabilizó dos veces por error. Si el órgano gestor no adecua el requerimiento a la comprobación de esa incidencia, solicita el libro de gastos y la totalidad de sus justificantes, y se limita a expresar en el alcance que la comprobación tiene por objeto comprobar la deducibilidad de los gastos, estaría realizando una comprobación general de los mismos, aunque de hecho se limite al gasto de personal, por lo que, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la Sentencia de 16 de octubre de 2020, que antes hemos estudiado, se producirían los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT en relación a la totalidad de los gastos deducibles declarados, en los términos de esta norma, claro está¹⁵³².

Otra cuestión conflictiva en torno a la prueba viene determinada por la vinculación de la Administración por las pruebas admitidas en otros procedimientos dirigidos contra el mismo obligado tributario, por ejemplo, para justificación de gastos, que posteriormente se intenten rechazar. Esta práctica, a nuestro juicio, supone la quiebra del principio de actos propios y del principio de confianza legítima, a los que nos hemos ya referido ampliamente en este trabajo. Esta actitud de la Administración Tributaria fue reprobada por el Tribunal

¹⁵³¹ Declaración informativa. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta, rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas.

¹⁵³² A estos efectos resulta interesante la lectura de la Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2013, RG 00/2526/2009, que, si bien debe ser matizada de acuerdo con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, se adentra en los pormenores de la comprobación realizada para concluir que en el caso concreto en la liquidación provisional se había requerido del sujeto pasivo la aportación de facturas, y se había eliminado del derecho a deducir cuotas y se había minorado el importe a deducir, eliminando cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión. Pero del expediente se desprende que el procedimiento, en cuanto a uno de los ejercicios, tuvo como objeto la comprobación de todos los requisitos (materiales y formales) para ejercitar el derecho la deducción de las cuotas de IVA soportado y no una mera comprobación formal como señala la Inspección. Por ello, con respecto a ese ejercicio, la Inspección no podía volver a comprobar esos requisitos.

Supremo en la Sentencia de 5 de enero de 2010, en la que entendió que no era admisible que, en una comprobación general de la situación tributaria del administrado, se declarase la conformidad con el ordenamiento jurídico de una actividad de éste, en aquel caso, el modo de amortización de ciertos bienes, y, luego, en una inspección ulterior, se volviese sobre dicho acuerdo y se sostuviese que los parámetros amortizadores no eran ajustados a Derecho¹⁵³³.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que, en el ámbito de la prueba de las circunstancias determinantes del hecho imponible, la jurisprudencia ha sido cauta a la hora de declarar la vinculación de la Administración a otras actuaciones probatorias previas de la misma, realizadas en otro procedimiento de comprobación anterior¹⁵³⁴. Por ejemplo, en la Sentencia de 11 de noviembre de 2010¹⁵³⁵, relativa al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha juzgado que no cabe entender que la Administración quede vinculada, con base en el principio de protección de la confianza legítima, a unos dictámenes técnicos del Departamento de Aduanas e Impuestos especiales sobre un gas, cuya composición puede sufrir cambio por el transcurso del tiempo, tratándose de la liquidación de un ejercicio (2000) posterior a aquel en el que se emitieron los informes (1998).

Una cuestión problemática referente a la prueba que hemos detectado en el procedimiento inspector y que no descartamos que pueda producirse en el procedimiento de comprobación limitada, es la de los documentos

¹⁵³³ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 5 de enero de 2010, Rec. 217/2004, Roj: STS 93/2010 - ECLI: ES:TS:2010:93, FJ 4, aunque sin mencionar aquellos principios sino el de “no revocación de los actos declarativos de derechos”, que esgrimía el recurrente.

¹⁵³⁴ HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. “Los actos propios de la administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 150

¹⁵³⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2, Sentencia de 11 de noviembre de 2010, Rec. 5770/2006, Roj: STS 6731/2010 - ECLI: ES:TS:2010:6731, FJ 4.

“incrustados”¹⁵³⁶ en la documentación de las actuaciones, especialmente en la propuesta de liquidación y la propia liquidación. Nos referimos con este término a aquellas imágenes de documentos que aparecen, por arte de la técnica informática, insertas en las actuaciones que documentan el procedimiento tributario. Como decíamos, hemos padecido esta práctica en el procedimiento inspector, donde en el acuerdo de liquidación se “incrustaban” determinados albaranes, los que convenía a la tesis de la Inspección. No descartamos que esta práctica de la Inspección pueda tener seguimiento también por los órganos de Gestión en el procedimiento de comprobación limitada, de ahí que le dediquemos este breve comentario.

Para nosotros, esta práctica, si lo que hace es ilustrar la documentación administrativa con documentos que ya forman parte del expediente, es decir, que se han aportado por las partes en tiempo y forma, no reviste mayor importancia, pues su valor probatorio será el del propio documento en el que se incluyen, siempre que tales imágenes no sean manipuladas. Tampoco presentaría mayores problemas de los que ya presenta de por sí el “pantallazo”¹⁵³⁷, la inclusión de estos en diligencias o incluso en la propuesta de liquidación.

La inclusión de documentos requeridos a terceros “incrustados” en la propia documentación del procedimiento, esto es, en diligencias, no gozaría de la presunción de veracidad, que el artículo 107 de la LGT concede a éstas, a menos que se trate de hechos comprobados directamente por los actuarios o fuesen aceptados por el obligado tributario¹⁵³⁸. La opción por incorporarlos así carecería de sentido, pues facilitaría la impugnación por el obligado tributario, al no tener acceso a los originales o copias auténticas, pudiendo pedir en todo caso

¹⁵³⁶ El término no es nuestro, su feliz acuñación, pertenece a MIGUÉLEZ FREIRE, A., “Los documentos “incrustados” en los acuerdos de liquidación: otra irregularidad de la AEAT”, *Documentos del Gabinete de Estudios*, julio de 2019, AEDAF. Disponible online en www.aedaf.es

¹⁵³⁷ Véase epígrafe 5.1.2.4 de este trabajo, al que nos remitimos.

¹⁵³⁸ El valor probatorio de las diligencias ha sido estudiado en el epígrafe 5.1.2.2. de esta tesis.

su ratificación por quien aportó los datos, así como la aportación de prueba sobre los mismos, conforme a lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT.

El problema sería que esos documentos “incrustados” aparezcan por primera vez en la liquidación, que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada, sin que exista el más mínimo rastro de ellos en el expediente hasta ese momento. Es decir, cuando el acuerdo de liquidación, que es un documento que tiene un contenido establecido por el artículo 139.2 de la LGT, incorpore a su vez otros documentos nuevos. El artículo 138 de la LGT señala en su número 3 que, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho. Este trámite, es, pues, previo a la liquidación, y, por tanto, posterior a la obtención de datos y pruebas, porque en ellos tiene que fundarse la propuesta de liquidación. Va de suyo que después de este trámite, el órgano actuante no puede incorporar nuevas pruebas que fundamenten la regularización, pues ello convertiría en papel mojado este trámite de audiencia¹⁵³⁹. Si, como consecuencia de las alegaciones del obligado tributario evacuadas en este trámite y de la prueba aportada o propuesta con la misma la Administración considerase que debe proceder a la práctica de prueba, una vez incorporada ésta al expediente, deberá otorgarse al interesado un segundo trámite de audiencia, tal y como veíamos que, con respecto a la documentación aportada por terceros a requerimiento de la Administración, debía procederse, cuando el interesado alegase su inexactitud o falsedad, y así lo ratificaba la Resolución del TEAR de Andalucía de 2 de junio de 2017.

Por tanto, la aportación de pruebas de esta manera, en la propia liquidación, una vez evacuado el trámite de alegaciones, coloca al interesado en la más absoluta indefensión material, que no formal, lo que tiene relevancia

¹⁵³⁹ En este mismo sentido, MIGUÉLEZ FREIRE, A., “Los documentos...”, *op. cit.*, p. 2.

constitucional y acarrea la nulidad absoluta y de pleno derecho de la liquidación, al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (artículos 47.1 e) de la LPAC y 217.1 e) de la LGT)¹⁵⁴⁰.

Para terminar, comentaremos brevemente una norma relativa a la prueba que ha sido incluida en los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada y que, por tanto, sólo puede entrar en juego cuando el procedimiento termina por liquidación provisional¹⁵⁴¹. Efectivamente, señala el artículo 140.2 de la LGT que “(l)os hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.” Se trata de la misma norma establecida en el artículo 107.2 de la LGT, relativa a la presunción de certeza de los hechos consignados en diligencias, que hemos comentado al hablar del valor probatorio de las diligencias¹⁵⁴².

Precisamente, para que esta presunción pueda tener lugar será preciso que los hechos comprobados o las manifestaciones expresadas por el obligado tributario hayan sido recogidos en diligencias, y estas últimas hayan sido firmadas por el propio obligado¹⁵⁴³. Ello, difícilmente va a poder tener lugar en los casos generalizados en los que la Administración opta por la forma escrita

¹⁵⁴⁰ Opinión compartida con MIGUÉLEZ FREIRE, A., “Los documentos...”, *op. cit.*, p. 4.

¹⁵⁴¹ Señala el artículo 139.1 que “El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas: a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente. b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción. c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.” La forma a) es la forma de terminación normal. Las formas b) y c) pueden calificarse de formas de terminación atípicas. Véase CARBAJO VASCO, D., “El procedimiento de comprobación limitada...”, *op. cit.*, p. 59.

¹⁵⁴² Epígrafe 5.1.2.2. de este trabajo.

¹⁵⁴³ DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., “Los procedimientos ...”, *op. cit.*, p. 135.

del procedimiento, a menos que la admisión de los hechos se produzca de manera expresa en los escritos de alegaciones que presente el obligado tributario.

Conclusiones

Primera. - La LGT de 2003 puso paz en la polémica doctrinal existente en torno al concepto de gestión tributaria bajo la LGT de 1963, supliendo las deficiencias de la anterior normativa y atendiendo demandas de la doctrina. Se adoptó la denominación de “Aplicación de los tributos” –nombre que se da al Título III de la Ley- para todo lo que antes se había entendido como gestión tributaria en sentido muy amplio. Lo que se entiende hoy por gestión tributaria queda mejor delimitado, de acuerdo con aquel sentido estricto, que había aislado la doctrina, siendo una función específica de la Administración tributaria. Los órganos de Gestión en dicha Administración, están diferenciados funcionalmente de los órganos de Inspección de los tributos, de los órganos de Recaudación y, también, de aquellos órganos dedicados a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, lo que conlleva que las actuaciones de gestión aparezcan en la actual LGT perfectamente delimitadas respecto de los otros órganos citados.

Segunda. - La evolución normativa que supusieron las sucesivas reformas de la LGT de 1963 y la nueva normativa del IRPF de la Ley 18/1991, que fueron ampliando paulatinamente las facultades comprobadoras de los órganos de gestión tributaria, vinieron a culminar con la vigente LGT, que dedica el Capítulo III del Título III, titulado “La aplicación de los tributos”, a la regulación de las “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”, disciplinando, de manera mucho más completa que la anterior normativa de 1963, los procedimientos de gestión, superando definitivamente el esquema de la antigua regulación de la gestión tributaria, en la que ésta se iniciaba mediante declaración para culminar en una liquidación emitida por la Administración, que había quedado obsoleta por la generalización del sistema de autoliquidaciones.

Tercera. - El artículo 83 de la LGT precisa lo que debe entenderse por aplicación de los tributos. De su lectura, resulta que la aplicación de los tributos comprende tanto actividades de la Administración -de información y asistencia, de gestión, inspección y recaudación- como actuaciones de los propios obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos -también del derecho a la prueba- o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin cuya participación, tal y como como está concebido actualmente nuestro sistema tributario, la materialización del deber de contribuir no sería posible.

Cuarta. - La aplicación de los tributos supone, primeramente, una actividad de la Administración en el desarrollo de tres funciones fundamentales: gestión, inspección y recaudación. Además, supondrá la realización de una serie de actuaciones por parte de los obligados tributarios, en cumplimiento de los deberes establecidos por la Ley o en el ejercicio de las facultades que la Ley les reconoce. Esas tres funciones se materializan a través de unos procedimientos especiales por razón de la materia, que son en sí mismos una garantía de la sumisión de la Administración al Derecho, en cuyo seno se producirán también las actuaciones de los obligados tributarios.

Quinta. – Los principios de proporcionalidad, eficacia, limitación de costes indirectos y respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios, establecidos en el artículo 3.2 de la LGT, deben inspirar la aplicación de los tributos y, por tanto, las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria y las actuaciones de los obligados tributarios en el marco de los mismos. Estos principios, si bien no tienen plasmación constitucional directa, pueden derivarse de los principios constitucionales de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE) y eficacia administrativa (artículo 103.1 de la CE).

Sexta. - La lista de derechos de los obligados tributarios recogida en el artículo 34 de la LGT constituye una suerte de pórtico de la aplicación de los tributos,

teniendo muchos de estos derechos carácter procedimental, que sirve para definir algunos aspectos de la situación de las partes en los procedimientos tributarios. Su utilidad no debe ponerse en duda porque algunos derechos se consideren evidentes o estén recogidos en la regulación de los procedimientos. La propia LGT reconoce su importancia al ordenar que acompañe a la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada (artículo 137.2 de la LGT) y también para la comunicación de inicio del procedimiento inspector (artículo 147.2 de la LGT), echándose en falta que no se prevea lo mismo para el procedimiento de verificación de datos.

Séptima. – El artículo 117 de la LGT ofrece un concepto de gestión tributaria basado en un conjunto de funciones que la integran, con una cláusula de cierre, para incluir las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación. Su excesivo reglamentismo le valió las críticas del Consejo de Estado, pues puede poner en tela de juicio la estabilidad de la norma. La doctrina también la ha considerado demasiado descriptiva, prefiriéndose una definición más genérica, que permita superar la heterogeneidad y posibilite su subsistencia, sin que tampoco sea suficiente la definición basada en la cláusula de cierre, pues existen funciones que son compartidas por los órganos de Gestión y por los de Inspección. Por ello, puede postularse *de lege ferenda* una definición de la gestión tributaria próxima a la propuesta por la primera Comisión del IEF: “aquella función administrativa dirigida a la aplicación de los tributos integrada por las actuaciones y procedimientos que no sean de inspección y recaudación y, en particular, la recepción y tramitación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos con trascendencia tributaria, la iniciación y desarrollo de las actuaciones referidas a obligaciones formales de carácter general, la realización de las devoluciones previstas en las normas legales, el reconocimiento de la procedencia de los beneficios de carácter rogado, los procedimientos de gestión aduanera y la realización de actuaciones de comprobación limitada.”

Octava. - La LGT en el artículo 123.1 enumera cinco procedimientos de gestión tributaria, que corresponden a otras tantas funciones de las catorce enumeradas en el artículo 117.1: el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración; el procedimiento de verificación de datos; el procedimiento de comprobación de valores; y el procedimiento de comprobación limitada. Por su parte, el RGGIAT, ha procedido a la regulación separada de otros procedimientos de gestión en el Capítulo II de su Título IV: Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución; Procedimiento de ejecución de devoluciones; Procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado; Procedimiento del sistema de cuenta corriente tributaria; Procedimiento de comprobación censal; Procedimiento de revocación del NIF; Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal; Actuaciones de control de presentación de declaraciones y Actuaciones de control de otras obligaciones formales. Compartimos las críticas de la doctrina que demandaban un esfuerzo de sistematización, pues existen procedimientos muy similares, cuyo matiz diferenciador es únicamente la finalidad perseguida en el procedimiento.

Novena. - Carece de sentido mantener la tesis negacionista de la existencia de actividad probatoria en los procedimientos de aplicación de los tributos, en base a una concepción procesalista de la misma. El hecho de que la prueba haya adquirido su máxima plenitud en el ámbito del proceso no implica que sólo exista prueba en su presencia. La prueba se rige por reglas que normalmente sólo adquieren su pleno significado en el seno del proceso, pero tanta actividad probatoria hay en el procedimiento tributario como en el proceso, y en los dos cabe hablar de carga de la prueba.

Décima. - La Administración debe probar en los procedimientos tributarios por las siguientes razones:

a) Porque lo imponen el deber de servir con objetividad a los intereses generales y el principio de legalidad, consagrados por el artículo 103.1 de la CE, ya que debe actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. La Administración no debe buscar la mayor recaudación, sino la recaudación que se ajuste escrupulosamente a la Ley reguladora del tributo en cuestión, desarrollando para ello la actividad probatoria que le corresponde, y ello, no porque su actuación pueda ser objeto de enjuiciamiento en un ulterior recurso contencioso-administrativo y antes en un procedimiento de revisión por los tribunales económico-administrativos, sino porque lo imponen su actuar reglado, las leyes y la Constitución.

b) Porque las normas reguladoras de la prueba establecen también la obligación que tiene la Administración de probar.

c) Porque, asimismo, lo exige el principio de capacidad económica consagrado por el artículo 31 de la CE. La Constitución, al establecer el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, erige como principio informador del sistema tributario el de capacidad económica, de tal manera que los procedimientos tributarios, entre cuyas normas comunes se encuentran las relativas a la prueba, alcanzan su configuración para hacer efectivo el deber de contribuir y, por tanto, medición de la capacidad económica del contribuyente.

Undécima. - Las pretensiones que se ventilan en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, incluso en los iniciados por los contribuyentes, exigen la verificación de los hechos y para eso sirve la prueba. El principio de legalidad debe llevar a una actividad cognoscitiva y por tanto probatoria tendente a averiguar

la realidad de los hechos real y efectivamente producidos, cualquiera que haya sido la realidad declarada por el contribuyente.

Duodécima. - La prueba es un instrumento necesario en todo actuar jurídico, por lo que su eficacia se proyecta fuera del proceso. Los hechos se verifican a través de pruebas y pueden hacerse valer ante personas o entidades no judiciales. Sin embargo, la eficacia de la prueba extraprocesal viene condicionada por la solución que el ordenamiento jurídico adopte.

Decimotercera. – La jurisprudencia del Tribunal Supremo, partiendo del artículo 105 de la LGT actual (y antes del artículo 114 de la LGT de 1963), ha afirmado reiteradamente la existencia de prueba en los procedimientos tributarios, pues este precepto impone la carga de la prueba a todo aquel que quiera hacer valer su derecho en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, ratificando así una concepción extrajudicial de la prueba. La prueba de los hechos hay que ponerla al servicio del procedimiento, tanto si perjudica al contribuyente o a la Administración, como si le beneficia. La jurisprudencia de la Audiencia Nacional ha complementado este criterio, declarando que la actividad probatoria en los procedimientos tributarios plantea una problemática propia derivada de la imposible asimilación de la prueba del proceso general, en particular del civil, a los procedimientos de aplicación de los tributos.

Decimocuarta.- La remisión en bloque que la normativa tributaria efectúa a las normas civiles y procesales en materia de prueba, crea al aplicador de la norma un problema de interpretación consistente en determinar cuáles de esas normas probatorias, sobre todo las que se refieren a medios y práctica de la prueba, podrían ser aplicables en el ámbito tributario, en función de que se acomoden o contradigan la intención o finalidad de la regulación tributaria, por el interés que el Derecho Tributario protege y por las características que, en función de ello, reviste el procedimiento de aplicación de los tributos; labor que no es fácil, ni

para la Administración, ni para el ciudadano, y genera necesariamente gran litigiosidad.

Decimoquinta. – El derecho a la prueba, según consolidada doctrina del Tribunal Constitucional, es un derecho fundamental de configuración legal, cuyo ejercicio debe ajustarse a las normas procesales. No tiene, en ningún caso, carácter absoluto y no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la admisión y práctica de aquéllas que sean pertinentes. Eso sí, la inadmisión debe motivarse adecuadamente, pues puede resultar vulnerado el derecho cuando se inadmiten o se dejan de ejecutar pruebas relevantes para la resolución final del asunto litigioso sin motivación alguna o mediante una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable. La valoración de las pruebas pertinentes corresponde al órgano decisor. No toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba causa por sí misma indefensión material constitucionalmente relevante, pues la garantía constitucional contenida en el art. 24.2 de la CE únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa.

Decimosexta. - La falta de naturaleza jurisdiccional de los procedimientos de aplicación de los tributos condiciona la aplicación de la doctrina expuesta sobre el derecho a la prueba al procedimiento de gestión tributaria. Sin embargo, el contenido del derecho de defensa, en los términos definidos por el Tribunal Constitucional, sí debe constituirse como criterio interpretativo de primer orden en caso de duda o conflicto, pues cualquier vulneración de tal derecho fundamental siempre podrá ser corregida mediante la correspondiente acción ante los tribunales de justicia, por lo que el procedimiento tributario no puede ser ajeno al mismo. La vulneración del derecho de defensa o del derecho a la prueba, soporte del mismo, en un procedimiento de gestión tributaria, sólo tendrá

acceso al amparo constitucional si previamente ha sido confirmada mediante sentencia dictada por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Decimoséptima. - El derecho a la prueba, aun habiendo sido defectuosamente esgrimido ante los órganos de aplicación de los tributos, puede, en virtud del artículo 24.2 de la CE, ejercitarse ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, siempre que se respete su configuración legal y las pruebas solicitadas resulten adecuadas y pertinentes para la demostración de los hechos que proceda, conforme a las notas definitorias del derecho establecidas por la doctrina constitucional.

Decimoctava. - El derecho a la prueba debe ejercitarse, en primer lugar, en el procedimiento de aplicación de los tributos o en el procedimiento sancionador y, posteriormente, en los procedimientos de revisión en vía administrativa. Esto no puede llevar a constreñir la práctica de la prueba al procedimiento tributario, ni a interpretar que, por el hecho de que no se hubieran practicado en este procedimiento, no se puedan practicar en el posterior recurso contencioso-administrativo.

Decimonovena. - El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no debe condicionar la aplicación en el procedimiento tributario de los derechos de defensa y a la prueba, y debe ponerse en relación siempre con el deber, impuesto constitucionalmente a la Administración por el artículo 103.1 de la CE, de actuar en el procedimiento de gestión tributaria, entendido en sentido amplio, con objetividad y pleno sometimiento a la Ley y al Derecho. El derecho a la prueba en un procedimiento tributario no debe rechazarse porque no pueda desempeñar su función de ser instrumento para resolver el conflicto dirimido por un juez imparcial, ya que también tiene la finalidad de evitarlo. El artículo 24 de la CE tiene, pues, perfecta aplicación en el ámbito tributario.

Vigésima. - El objeto de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, se entienda como un verdadero proceso, encaminado a la recaudación de un tributo, o como un simple procedimiento, lo constituyen las afirmaciones de las partes, tanto de la Administración tributaria como del obligado tributario, sobre los hechos, ya que la prueba debe tender a fijar la verdad de los hechos y, en nuestro caso, acreditar la realización del hecho imponible y de los hechos que integran otras magnitudes como la base imponible y la base liquidable, entre otros posibles elementos de la configuración del tributo.

Vigesimoprimera. - Aunque la doctrina ha distinguido entre el *objeto de la prueba*, que hace referencia al hecho o presupuesto de hecho de la norma jurídica aplicable, y el *tema de la prueba*, que se referiría a las afirmaciones y alegaciones fácticas de las partes sobre los hechos, en los procedimientos tributarios rige plenamente el principio de legalidad y la búsqueda de la verdad material, por lo que el tema de la prueba no puede condicionar el objeto de la prueba. Siendo el hecho imponible el verdadero objeto de la prueba, el respeto al principio de legalidad impone que la actividad probatoria de las partes se dirija a su demostración y conocimiento en toda su dimensión, y ello con independencia de cuáles hayan sido las alegaciones de las partes en el procedimiento, pues el hecho imponible debe reflejar la capacidad económica de los que lo realizan, pilar del deber constitucional de contribuir, de tal manera que, si la prueba pone de manifiesto aspectos del mismo que no entraban dentro de las pretensiones de las partes, deberá regularizarse la situación tributaria con arreglo a lo probado, si bien deberá tenerse en cuenta el límite de la *reformatio in peius*.

Vigesimosegunda. – La norma civil que establece que los hechos sobre los que exista conformidad de las partes están exentos de prueba (artículo 281.3 de la LEC) no puede trasladarse sin más al procedimiento de gestión tributaria. El principio de legalidad y la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria

condicionan la aplicación de esta norma dispensadora de prueba, ya que la aplicación de los tributos exige el conocimiento exacto y preciso del hecho imponible. De excluirse por convención de las partes algún dato fáctico relevante de su configuración, se estaría vulnerando el deber de contribuir consagrado en el artículo 31.1 de la CE.

Vigesimotercera.- La vigencia del principio inquisitivo en los procedimientos tributarios y la realidad de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, traducido en la efectiva realización del deber de contribuir nos lleva a afirmar que, si la Administración tiene por cierto un hecho notorio, aunque no haya sido alegado por el obligado tributario, tiene el deber de considerarlo acreditado con las consecuencias que procedan, quedando siempre a salvo el derecho del obligado tributario a oponerse tanto a la notoriedad como a la veracidad del supuesto hecho notorio.

Vigesimocuarta. - La norma de Derecho extranjero invocada por alguna de las partes, tanto el interesado como la Administración actuante, debe quedar debidamente acreditada en el expediente, si se pretende dictar una resolución fundada en ella. Como regla general la prueba debe ser aportada por la parte a la que favorece la aplicación de la norma extranjera, si bien esta regla ha sufrido una importante modulación por la jurisprudencia en el ámbito del procedimiento tributario, lo que resulta también de la obligación, que incumbe a la Administración de realizar de oficio de todos aquellos actos necesarios para el conocimiento y verificación del conjunto de los datos en virtud de los cuales debe dictarse la resolución.

Vigesimoquinta. – Es escasa la presencia de la costumbre como fuente del Derecho Financiero y Tributario, pues es improbable la ausencia de ley o reglamento, para que pueda desarrollar su papel supletorio. Si se postula su

aplicación supletoria, la costumbre debe ser probada. Como regla general, la carga de la prueba de la costumbre debe correr a cargo de quien alega su existencia, porque pretende alguna ventaja en su aplicación. No obstante, en determinados casos, el interés público en juego, o la mejor disponibilidad de la Administración para aportar la prueba de la norma consuetudinaria al expediente, pueda exigir que ésta coadyuve en la práctica de una prueba, que en principio no ha propuesto.

Vigesimosexta. – El precedente administrativo, entendido como aquella actuación pasada de la Administración que condiciona sus actuaciones presentes, exigiéndole un comportamiento similar para casos similares, encuentra su fundamento, en cuanto a su carácter vinculante en los principios generales del Derecho, destacando especialmente los principios de igualdad ante la Ley, de seguridad jurídica, de buena fe, de interdicción de la arbitrariedad, pero también, a nuestro juicio, en los principios de buena administración y de protección de la confianza legítima.

La importancia de los principios generales del Derecho, tanto constitucionalizados como los consagrados por las normas administrativas y tributarias o por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea - principios de legalidad, de seguridad jurídica, de interdicción de la arbitrariedad, de buena fe, de confianza legítima, de buena administración y de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión- es grande en el campo del Derecho Tributario, donde la Administración, además de usar sus amplísimas y exorbitantes facultades, y también privilegios, parece actuar muchas veces movida por un inexistente “principio de recaudación”. Ello hace absolutamente necesario recurrir a estos principios generales para controlar su discrecionalidad.

Vigesimoséptima. - La existencia de un precedente interpretativo determina la aplicación del criterio de la autovinculación. Si la Administración ha actuado en un sentido, no puede contradecirse sin más en un momento posterior, pues está vinculada por los principios de igualdad, seguridad jurídica y buena fe, incluso cuando lo que hace es interpretar la legalidad. Por ello, cuando la Administración tributaria establece un criterio interpretativo, por el medio que sea (consultas, instrucciones, manuales, Informa, etc.), que no es importante a estos efectos, entendemos que agota, en principio, la discrecionalidad hermenéutica de que gozaba.

Vigesimooctava. - La carga de la prueba del precedente administrativo corresponde, en principio, al interesado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, pues es quien lo invocará para justificar la corrección de su actuación. Pero, dado que el precedente es constituido por la misma Administración, ésta no debe quedar totalmente dispensada de facilitar la prueba, puesto que dispone de mayor proximidad a los medios de prueba y de mayor facilidad para aportarlos. Además, en aquellos casos en que el interesado produzca una prueba completa y exacta del precedente, si la Administración decide no seguir el criterio seguido en actuaciones anteriores, por las razones que sea, vendrá obligada a motivar expresamente el cambio de criterio, “con referencia sucinta a hechos y fundamentos de derecho” (artículo 35.1 c) de la LPAC), lo que debe llevar a la Administración a desarrollar una prueba completa y determinada de los hechos y circunstancias por las que el criterio administrativo debe ser cambiado respecto a actuaciones anteriores.

Vigesimonovena. - La distribución de la carga de la prueba elaborada por la doctrina civilística y por la jurisprudencia, partiendo de una diferenciación jurídico-material entre hechos constitutivos de la pretensión, favorables al actor y hechos impositivos, favorables al que niega la pretensión, en su transposición a los procedimientos tributarios, que postula que la Administración debe probar

la realización del hecho imponible y el resto de elementos de cuantificación de la obligación, mientras que el contribuyente debe probar cuantos hechos impositivos se opongan al nacimiento de la misma o sean causantes de su extinción, y los que minoran la obligación, no está exenta de problemas, como tampoco lo está en los procesos civiles, por cuanto que la naturaleza de un hecho depende de múltiples factores: la posición procesal que ocupe la parte que lo alega, las pretensiones o las consecuencias jurídicas que las partes pretendan conseguir. En el ámbito tributario, entre otras circunstancias, esta noción de la carga de la prueba convive con dificultades con la vigencia de los principios constitucionales tributarios, con el propio principio inquisitivo, y con la existencia de múltiples obligaciones formales que pesan sobre el contribuyente, amparadas en el deber de colaborar con la Administración tributaria. Por ello, la jurisprudencia se ha visto impelida a atemperar esta regla de distribución de la carga de la prueba con principios tales como la buena fe, la disponibilidad y la facilidad probatoria. No obstante, esta modulación de la carga probatoria en virtud de tales principios no va a ser suficiente para solucionar los problemas de la carga de la prueba, que se plantean en el procedimiento de gestión tributaria.

Trigésima. – En el procedimiento de gestión, especialmente en el iniciado por autoliquidación, la carga de la prueba, más que equipararse a un inexistente deber de probar, pues no alude a una obligación o deber jurídico cuyo incumplimiento lleve aparejado una sanción, sino que es una facultad cuyo ejercicio es necesario para la obtención de un interés, se transforma en un interés en probar, de tal manera que no estar en condiciones de probar, o no ejercitar esa facultad, conllevará en el procedimiento de gestión tributaria para el interesado que éste deba asumir las posibles consecuencias desfavorables de su actitud.

Trigésima primera. - Aunque se ha sugerido que debe superarse la doctrinas sobre la carga de la prueba, que tiene su base en la distinción entre carga

objetiva – que hace alusión a las consecuencias de su incumplimiento- y carga subjetiva –que se refiere a la parte que debe aportar la prueba-, para comprender el verdadero significado de la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, ya que los deberes de colaboración constituyen de por sí una actividad probatoria, que determina a su vez la actividad de comprobación, no estando eximida la Administración del poder-deber de investigar la realidad del hecho imponible realizado, sin que ésta pueda realizar exigencias desproporcionadas o impertinentes, nosotros no lo creemos necesario, si tenemos en cuenta que la carga probatoria que se impone es sólo una actuación que hay que realizar si se quiere evitar un perjuicio, y que también, existen hechos que no son controvertidos, sobre los que no hay que aportar prueba, pues no hay que probar los hechos admitidos por las partes, que no permanecen inciertos. Se trata de saber en cada momento en que situación procedimental nos encontramos. Propugnamos por tanto un sentido lato del *onus probandi*, en el que el deber de autoliquidar impone una anticipación de la carga subjetiva de la prueba, pues el obligado tributario tendrá que estar en condiciones de probar en condiciones de normalidad todo lo que declare, pues su interés le va en ello. Además, no todos los hechos declarados necesitarán anticipar ese esfuerzo probatorio por parte del sujeto pasivo, dada la multitud de fuentes externas al propio obligado tributario, que nutren a la Administración tributaria de datos de trascendencia tributaria, sobre todo, en base al deber de colaboración de terceros. En esta concepción, sobre la Administración pesaría esa obligación primaria y genérica de aportación de prueba al expediente administrativo, que acredite los extremos relevantes para la aplicación del tributo, también los favorables al obligado tributario, prueba que, muchas veces, ya obra en su poder.

Trigésima segunda. – En materia de carga de la prueba, debe caminarse hacia una relación tributaria que incentive la cooperación entre el contribuyente y la Administración, debiéndose interpretar el deber de colaboración del obligado tributario y el poder-deber de la Administración de lograr el conocimiento de la

verdad material, la concreción del deber de contribuir conforme a un sistema tributario justo, que no de satisfacer la recaudación máxima, en términos de proporcionalidad y de buena fe, que permitan a la Administración llevar a cabo su función de control sin caer en el exceso injustificado o desnaturalizado.

Trigésima tercera. - La prohibición del *non liquet*, que se erige en la jurisprudencia como fundamento último del *onus probandi*, en Derecho tributario, si se pretende conectar con la obligación de resolver de los órganos de Gestión tributaria o con la obligación de terminar por liquidación un procedimiento de gestión tributaria, está condenada al fracaso. Son múltiples los procedimientos de gestión tributaria que no terminan por liquidación y ni siquiera por resolución. Si la regla del *non liquet* no rige, pero sí existe actividad material probatoria en el procedimiento de gestión tributaria, podemos concluir que no necesariamente una prueba que la Administración discuta y considere insuficiente, pero que es prueba, a fin de cuentas, debe llevar a inclinar la balanza en favor de la Administración ante la ausencia de una mayor dosis de prueba por parte del contribuyente, sin que el órgano de gestión haya desplegado actividad probatoria alguna, pues el procedimiento de gestión sí puede terminar sin resolución expresa y sin liquidación.

Trigésima cuarta. - La regla especial sobre la carga de la prueba que se contiene en el artículo 105 de la LGT es otra distinta a la concepción clásica del *onus probandi*. No es una norma procesal sino dirigida a las partes en el procedimiento tributario, y, comprendida en estos términos, debería llevar a un cambio en la interpretación jurisprudencial. Esto no significa que sostengamos la vigencia en el ámbito tributario de un estándar probatorio equivalente al del proceso penal, de una especie de regla de *in dubio pro contribuens*, pues ello equivaldría a premiar a los sujetos remisos a colaborar. El ordenamiento tributario tiene mecanismos para evitar esto, pues se puede recurrir a la

estimación indirecta en aquellos casos en los que la Administración se encuentra ante una imposibilidad objetiva de determinar y fijar los hechos.

Trigésima quinta. - En el procedimiento tributario, donde rige el principio inquisitivo, la insuficiencia probatoria desplegada por la parte no debe implicar, necesariamente, que deba procederse a decidir en contra de las pretensiones de la misma o que estas deban desestimarse con carácter obligatorio. La Administración está obligada a aportar cuantas pruebas sean relevantes para el conocimiento de la verdad material, con independencia de a quién esté atribuida la carga de la prueba. Sin negar que la carga de la prueba, en función de las circunstancias del caso concreto, esté atribuida a la Administración o al contribuyente, la Administración tiene una obligación genérica de aportar todas las pruebas que sean relevantes para el conocimiento de la verdad material. En los procedimientos de aplicación de los tributos sólo tiene sentido hablar de carga objetiva de la prueba, pues por su naturaleza inquisitiva, la Administración ostenta un poder-deber de apreciar todos los hechos de relevancia tributaria, hayan sido probados o no por los obligados tributarios. Por ello, los interesados en este tipo de procedimientos no se deberían ver inexorablemente abocados a sufrir las consecuencias de su falta de actividad probatoria.

Trigésima sexta. - La “verdad material”, que debe conocerse, es la que exige una dosis de prueba suficiente en el procedimiento de gestión tributaria, que deberá ser aportada por la Administración y también por el contribuyente, sin que puedan verse primadas conductas pasivas, que impliquen un abuso del derecho por ninguna de las partes. Lo que debe entenderse por “verdad material”, además, debe estar condicionado, en materia tributaria, por el respeto absoluto al principio de legalidad y, también, por el deber de contribuir, tal y como está consagrado en el artículo 31 de la CE, basado en el principio de capacidad económica, y en el marco de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscación.

Trigésima séptima. – La falta de prueba, que determina la aplicación de las reglas del *onus probandi*, no debe identificarse, en la mayoría de los casos, con una ausencia total de prueba. Normalmente lo que existe es una insuficiencia probatoria, que impide decidir claramente. No es posible ofrecer un criterio válido para todas las situaciones sobre qué *dosis de prueba* es necesaria para que pueda entenderse probado un hecho en el procedimiento de gestión tributaria. La jurisprudencia, que aplica la teoría clásica de la carga de la prueba, lleva al terreno de las normas procesales civiles una cuestión que debe resolverse primariamente en el propio procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que esta postura jurisprudencial debe superarse. En el procedimiento de gestión tributaria, y, en general, en los de aplicación de los tributos, el problema es que quien decide es a la vez sujeto activo de la prueba propia: la parte debe valorar la prueba del obligado tributario y las pruebas que ella misma ha producido, considerando la fiabilidad de unas y otras. Si en el proceso civil, quien mide la suficiencia de las pruebas es un tercero imparcial y lo hace libremente, en el procedimiento tributario nos encontramos con que quienes llevan a cabo tal medición son órganos administrativos, cuya imparcialidad, hoy por hoy, no es incuestionable. La solución de la medida de la prueba pasa, pues, en el procedimiento de gestión tributaria por tomar verdadera consciencia del procedimiento en el que nos encontramos, o lo que es lo mismo, de las posiciones de las partes, dentro de unos procedimientos singularizados por varios factores, como son la vigencia del principio inquisitivo, la existencia de numerosas obligaciones formales y la configuración constitucional del deber de contribuir, dependiendo, pues, más de cuestiones de Derecho sustancial, que de Derecho Procesal. Las actuaciones probatorias exigibles a la Administración, con independencia de que la carga de la prueba le esté atribuida legalmente a ella o al obligado tributario, deben definirse en función de la configuración legal del tributo y del procedimiento de que se trate, sin perder la perspectiva del respeto al principio de capacidad económica. Desde este punto de vista, el

quantum de exigencia probatoria dependerá de lo que razonablemente pueda resultar exigible a cada parte en cada caso concreto, tomando en consideración que el esfuerzo probatorio exigible en cada procedimiento no puede dejar de contemplar la forma en que el principio de capacidad económica se ha materializado en la configuración legal de cada figura impositiva. A la vista del resultado del proceso probatorio, de las pruebas practicadas por la Administración en base a su obligación genérica de aportar cuantas sean relevantes para el conocimiento de la verdad material, fundamentada en la vigencia del principio inquisitivo en este tipo de procedimientos, y también de las aportadas por el obligado tributario, como consecuencia de la carga de la prueba que le viene legalmente atribuida, deberá la Administración realizar el juicio de suficiencia sobre la cuestión controvertida. Sólo si este juicio de suficiencia tuviese un resultado negativo, estaríamos ante un ámbito propio para la toma de una decisión basada en las reglas de la carga objetiva de la prueba.

Trigésima octava. – El hecho de que en el procedimiento de gestión tributaria la Administración actúe como sujeto activo de la prueba y a su vez como órgano decisor, que determina qué elementos de convicción deben tenerse en cuenta a la hora de resolver, o sea, cuáles son suficientes y cuáles no, lleva en la práctica a situaciones en las que la Administración exige una acreditación probatoria desproporcionada al contribuyente, mientras que por su parte o no despliega actividad probatoria alguna y/o se limita a valorar débiles indicios, que no deberían permitir tener por acreditadas racionalmente sus conclusiones. Este problema no va a tener solución mientras se mantenga la interpretación del artículo 105.1 de la LGT, generalizada en la jurisprudencia y buena parte de la doctrina, de que esta norma implica que la Administración debe probar la realización del hecho imponible y el resto de elementos de cuantificación de la obligación, mientras que el contribuyente debe probar cuantos hechos impositivos se opongan al nacimiento de la misma o sean causantes de su extinción, o los que minoran la obligación. Esta interpretación es doblemente

errónea, sobre todo desde el punto de vista del esfuerzo probatorio que se va a exigir al contribuyente.

Por un lado, afirmar que cada parte debe probar las circunstancias que le favorecen, que ha servido de base para traer al procedimiento tributario las reglas de distribución de la carga de la prueba del proceso civil, desde el punto de vista de lo que se suele decir que “favorece” al obligado tributario (exenciones, supuestos de no sujeción, bonificaciones, gastos deducibles o cuotas deducibles), supone realizar una asimilación de elementos del tributo absolutamente inaceptable por incorrecta.

Por otro lado, la interpretación jurisprudencial que ha declarado reiteradamente que el artículo 105.1 de la LGT –y su antecedente, el artículo 114.1 de la LGT de 1963- es una “norma aplicable al proceso judicial”, una norma procesal y “específica” para el Derecho tributario, con un contenido análogo a “las tradicionales doctrinas civilísticas”, “que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración” y que contempla en su regla tanto el hecho imponible como los beneficios fiscales (deducciones, bonificaciones, exenciones), carece de fundamento legal. No deja de ser una norma administrativa sobre la carga de la prueba, que no está concebida para el proceso judicial.

El artículo 105.1 de la LGT no se dirige a la Administración, por la evidente razón de que la Administración, institucionalmente, no hace valer su derecho, sino que ejercita una potestad conforme a la Ley, cosa cualitativamente distinta de un derecho subjetivo. A la Administración en el ejercicio de su potestad de exigir la deuda tributaria, le incumbe por imperativos de oficialidad y objetividad averiguar la verdad material que ponga de manifiesto el hecho imponible del tributo de acuerdo con los principios de capacidad económica y justicia tributaria, debe averiguar todos los hechos tributariamente relevantes, favorezcan o no al sujeto pasivo, como consecuencia del deber genérico de prueba que le compete, con

independencia también de que la prueba le esté atribuida a ella o al obligado tributario. El artículo 105.1 de la LGT es, por el contrario, una norma que se dirige única y exclusivamente al obligado tributario, que debe aplicarse en tanto éste haga valer un supuesto normativo que legalmente esté configurado como un derecho, en el procedimiento de aplicación de los tributos, especialmente si se trata de determinados, no todos, derechos subjetivos de exención o bonificación fiscales.

Por todo ello, *de lege ferenda*, es necesario que se dé entrada en la LGT a la posición doctrinal descartada por la jurisprudencia, aquella que propugna que el principio inquisitivo implica que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario.

Trigésima novena. - El principio de contradicción y, su consecuencia lógica, el principio de igualdad de armas rigen en los procedimientos tributarios y determinan la obligación de la Administración tributaria de no sólo probar los presupuestos de su actuación antes de resolver en el procedimiento, sino de dejar debidamente constancia de ello mediante una adecuada y suficiente motivación. Aunque la obligación de motivación y la carga de la prueba son temas distintos en derecho procesal, pues la motivación describe una serie de argumentaciones, mientras que la prueba las demuestra, confirmándolas en cuanto que sea necesario, con una evidencia fáctica, en el campo tributario son cuestiones inescindibles.

Cuadragésima. - El principio de principio de proporcionalidad se configura en la LGT como un principio básico de la aplicación del sistema tributario consagrado en el artículo 3.2 LGT y, por ello, dirigido, como todos los integrados en el citado precepto, a las Administraciones públicas. En el ámbito de la carga de la prueba, el principio de proporcionalidad supone que no cabe exigir esfuerzos probatorios

desproporcionados o que conduzcan a la imposibilidad práctica de su obtención o aportación. Es un principio que despliega toda su fuerza en situaciones donde la Administración tributaria trata de obtener información. No estamos hablando, pues, de este principio cuando la Administración invoca la proporcionalidad para negar gastos deducidos. En este caso, simplemente realiza una valoración de la prueba basada en la proporcionalidad de tales gastos respecto a la actividad económica desarrollada.

Cuadragésima primera. - Es contrario al principio de limitación de costes indirectos requerir del contribuyente un esfuerzo desproporcionado con respecto al objeto de la comprobación. Esfuerzo que incluso puede llevar a un importante desembolso económico, cuando, por ejemplo, se le obliga a presentar por registro electrónico cientos o a veces miles de documentos, teniendo que afrontar previamente el coste de digitalizarlos. Igualmente puede ser contrario al principio de limitación de costes indirectos, el sistema actual de cita previa para ser atendido por los funcionarios de la AEAT. Según los casos, reservar lugar, día y hora por este sistema para cumplir temporáneamente con los plazos administrativos de contestación de requerimientos o presentación de declaraciones, puede ser prácticamente imposible de conciliar con la actividad laboral o económica del contribuyente, cuando existen pocas citas disponibles.

Cuadragésima segunda. – En los procedimientos tributarios, los medios de prueba son los instrumentos que permiten al órgano decisor la apreciación sensible del objeto de la prueba, que no es otra cosa que las afirmaciones o pretensiones de las partes sobre los hechos. En otras palabras, son los instrumentos de que se valen las partes, el obligado tributario y la Administración, para hacer posible la apreciación de dicho objeto por quien debe decidir, que en el procedimiento de gestión es la propia Administración. Los medios de prueba son un *numerus clausus*, porque las únicas actividades procesales posibles son las prevenidas por la Ley. La relación de medios de prueba del artículo 299.1 de

la LEC, aplicable por la remisión de la LGT en el procedimiento tributario, debe entenderse cerrada en ese sentido. Cualquier fuente de prueba debe reconducirse a uno de los medios de prueba admitidos por la LEC, por la normativa tributaria y por cualquier otra norma jurídica, que lo establezca con carácter general, dado el carácter supletorio del artículo 77 de la LPAC, que remite a cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

Cuadragésima tercera. – El hecho de que en el procedimiento de gestión tributaria la Administración actúe como juez y parte impide que la prueba de interrogatorio de las partes o confesión pueda tener lugar tal y como está configurada en la LEC. No puede practicarse a instancia de la Administración, cuando quien debe ser interrogado es el obligado tributario, y, con mayor razón, no puede tener virtualidad si se plantea el interrogatorio de la propia Administración. La Administración no puede acordar la apertura de un período de prueba, no puede compeler al obligado tributario en este procedimiento a comparecer personalmente, no habría un tercero imparcial que efectúe el control de la pertinencia de las preguntas, ni que pueda velar por el cumplimiento de los requisitos que el interrogatorio debe respetar, conforme a la LEC; tampoco, en el caso del interrogatorio de la Administración, será posible que un juez imparcial pueda compeler a la Administración a contestar, bajo advertencia de tenerse por reconocidos los hechos... Todo ello, hace inaplicables normas como las contenidas en los artículos 302 ó 307 de la LEC, por lo que entendemos que esta prueba no puede practicarse en el procedimiento de gestión tributaria, con independencia de que pueda reconocerse cierto “valor confesorio” a determinadas manifestaciones del obligado tributario o de la Administración.

Cuadragésima cuarta. – Aunque parte de la doctrina, partiendo de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 108.4, en relación con el artículo 119.1 ambos de la LGT, ha venido poniendo de manifiesto el carácter de confesión extrajudicial de la declaración tributaria, afirmándose que la declaración goza de

la eficacia de prueba y de irrevocabilidad, salvo rectificación mediante prueba en contrario, debe tenerse en cuenta que, si bien es cierto que el obligado tributario no puede sustraerse de las consecuencias de los hechos declarados sin probar que incurrió en error de hecho, para que surja el vínculo tributario debe existir una norma que determine su nacimiento. En Derecho tributario, es imposible que una obligación tributaria pueda nacer sin una norma legal que la haya creado. La simple declaración del contribuyente no puede crear una obligación tributaria, si no tiene cobertura legal. Ese es el sentido que debe darse al artículo 119.1 de la LGT. Además, existen casos en los que la declaración no puede tener valor confesorio, por extenderse a cuestiones de Derecho, ya que la información fáctica es conocida previamente por la Administración o en aquellos casos en que la declaración no recae sobre datos personales del interesado.

Por otro lado, la materia tributaria está sujeta al principio de indisponibilidad del crédito tributario y al principio de legalidad, lo que impide que pueda prevalecer una verdad simplemente confesada en una declaración sobre la verdad material, que la Administración tributaria debe buscar.

La regla del primer párrafo del artículo 108.4 de la LGT se recoge entre las presunciones, si bien realmente no es una presunción sino una consecuencia lógica del principio general de que nadie puede ir contra sus propios actos y una norma que confiere un valor probatorio a un documento específicamente tributario, por la que se restringen las posibilidades de su rectificación. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha precisado que la Administración no puede eliminar sin más los datos declarados, por lo que la “presunción” vincula también a la Administración, imponiéndole la obligación de probar en su contra, de realizar una actividad de comprobación, más allá de simplemente limitarse a negar la credibilidad de la declaración, escudándose en la invocación del artículo 105.1 de la LGT.

Cuadragésima quinta. – A los meros efectos de definirlo como medio de prueba en el procedimiento de gestión tributaria, entendemos por documento cualquier soporte, material o electrónico, susceptible de ser entregado a la Administración tributaria y unido al expediente administrativo, que sea idóneo para incorporar contenido gráfico, sea de escritura, sea de otro tipo, que resulte fácilmente legible o visualizable, directamente o mediante instrumentos electrónicos al uso.

Cuadragésima sexta. – Las diligencias, como medio de documentación del procedimiento de gestión tributaria, tienen naturaleza de documentos públicos, cuya fuerza probatoria es la que establece el artículo 107 de la LGT. Esta norma, contiene una doble “presunción” *iuris tantum* de veracidad, que invierte la carga de la prueba, de tal forma que deja en manos del obligado tributario la prueba que desvirtúe su contenido probatorio. En primer lugar, las diligencias hacen prueba de los hechos, no de los juicios de valor, ni de las argumentaciones jurídicas, que se hagan constar en las mismas, siempre que hayan sido constatados por el propio actuario. Constituyen, respecto a ellos, un primer medio de prueba, pues no puede pretenderse que los hechos queden probados por su simple constancia en diligencia. En segundo lugar, si esos hechos contenidos en la diligencia y las manifestaciones del obligado tributario recogidas en la misma, son aceptados por el interesado, se presumirán ciertos unos y otras. Esto implica, según la norma, que el obligado tributario tenga, en principio, que demostrar dos cosas: que incurrió en error de hecho y, además, la falsedad o inexactitud de lo admitido. Esta segunda regla probatoria entra en juego cuando se consignen en la diligencia hechos no personalmente constatados por los actuarios, porque, si han sido personalmente comprobados por ellos, sería de aplicación la primera presunción. Esta segunda presunción contenida en el artículo 107 de la LGT resulta criticable: la presunción de certeza de manifestaciones es dudosa, porque obligaría a considerarlas en un doble sentido, lo que favorece y lo que perjudica al obligado tributario. Tampoco puede limitarse la aportación de prueba en contrario a sólo demostrar el error de hecho,

pues sería contrario al derecho fundamental a la prueba contenido en el artículo 24.1 de la CE. Las diligencias, por tanto, harán prueba de que ante el funcionario se hicieron determinadas manifestaciones por el obligado tributario, pero no pueden tener más eficacia probatoria que la propia de tales manifestaciones. En suma, la diligencia, en ninguno de los dos casos comentados, constituye una prueba tasada, habrá que valorar la actividad de comprobación desplegada por la Administración, la prueba aportada por la misma, y si ésta ha sido suficiente para reflejar esos hechos en la diligencia.

Cuadragésima séptima. - La obligación de aportar los documentos privados originales en el procedimiento de gestión es absolutamente excepcional y debe motivarse debidamente por el órgano actuante todo requerimiento por el que se interese la presentación de un original (relevancia del documento, mala calidad de la copia, dudas que suscite el documento). De acordarse, se llevará a cabo mediante copia auténtica (artículo 27.2 LPAC). La contrapartida a la facultad de los interesados de no aportar documentos originales, se encuentra en el artículo 28.7 LPAC: los interesados se responsabilizarán de la veracidad de los documentos que presenten.

En cuanto al valor probatorio de los documentos privados, el artículo 326.1 de la LEC les otorga el mismo valor que a los documentos públicos, esto es, harán prueba plena en el procedimiento, en los términos del artículo 319 de la LEC, siempre que la autenticidad del documento privado no haya sido impugnada por la parte a quien perjudique. En los procedimientos tributarios, sabemos que la Administración sirve con objetividad el interés general (artículo 103.1 de la CE), ejercita potestades de forma vicaria, no persigue, por tanto, un interés propio y actúa en la relación tributaria de acuerdo con el principio de legalidad. El perjuicio, por tanto, hay que entenderlo desde este punto de vista: que el documento, por su falsedad, disminuya la carga impositiva que resulte de la norma tributaria, como manifestación del deber de contribuir. Pero a los efectos

del artículo 326 de la LEC, impugnar el documento es negar que su autor real sea la persona a la que se atribuye el documento, y es esta impugnación la que permite acudir a las reglas especiales del apartado 2, en cuanto a la facultad del impugnante de pedir el cotejo u otro medio de prueba y a la carga de probar la autenticidad discutida del documento aportado. Cuestión bien distinta es que la Administración no cuestione la autoría del documento, sino su contenido. Esta cuestión es ajena al artículo 326 de la LEC y sobre ella rige la libre valoración de documento conjuntamente con el resto de la prueba que se aporte en el procedimiento. Si la Administración en un procedimiento de gestión tributaria no impugna la autenticidad de un determinado documento privado, este hará prueba plena de su autoría y hará prueba de que su autor realizó las declaraciones o manifestaciones contenidas en el documento, nada más, pero nada menos. La prueba del resto de las cuestiones fácticas o jurídicas, que del documento pudieran derivarse, depende de la libre valoración conjunta con los restantes elementos de prueba. En cuanto a la fecha del documento privado, esta puede probarse por medios distintos a los contemplados en el art. 1227 del CC.

Cuadragésima octava. – La distinción entre medios y fuentes de prueba se pone de manifiesto especialmente en la prueba de documentos o instrumentos electrónicos. Existen hoy día innumerables fuentes de prueba electrónica (teléfonos móviles, teléfonos inteligentes, tabletas, ordenadores, servidores NAS, dispositivos USB, CD-ROM, DVD, reproductores MP3 o MP4, almacenamiento de datos en las diferentes “nubes” ...) que deben acceder al procedimiento a través de alguno de los medios de prueba legalmente admitidos en Derecho Tributario, esto es, por alguno los medios del artículo 299 de la LEC, dada la remisión que efectúa al mismo el artículo 106.1 de la LGT. Estas fuentes de prueba generan medios de prueba como el correo electrónico, la mensajería SMS, la mensajería instantánea, el contenido publicado en las redes sociales y las propias webs, que plantean problemas probatorios a la hora de su incorporación al procedimiento, de manera que quede asegurada su

autenticidad, exactitud, licitud y certeza. La impugnación de estos documentos cuando se presentan mediante pantallazos, impresiones o imágenes digitalizadas podría aconsejar como ideal una prueba pericial informática directamente realizada sobre las fuentes de prueba, cuando no aportar al procedimiento directamente tales fuentes, lo que puede resultar imposible y, aun cuando resulte factible, muy costoso. Existen alternativas como el sellado de tiempo o la utilización de terceros de confianza, que pueden ayudar a solventar estos problemas probatorios planteados por su eventual impugnación.

Cuadragésima novena. – El valor probatorio de la contabilidad y de los libros registros fiscales obligatorios según la normativa de los distintos tributos, es indudable en el procedimiento de gestión tributaria, tanto porque constituye un instrumento de gestión de impuestos como el IS, el IRPF o el IVA, como porque también es un instrumento que facilita la medida del hecho imponible y, por tanto, la comprobación de estos tributos. Por lo que se refiere a la práctica de la prueba de los libros de los comerciantes, las normas tributarias confieren a los órganos encargados de la aplicación de los tributos facultades de examen de los libros, en principio, mucho mayores que las que el artículo 327 de la LEC atribuye al juez, por lo que de la remisión del artículo 106.1 de la LGT, en este caso, sólo permite extraer una conclusión, en lo que respecta a la prueba de contabilidad mercantil: que los libros de los comerciantes pueden ser utilizados como medio de prueba en el procedimiento tributario.

En cuanto a la forma de producir la prueba, ni las normas del IRPF, ni las del IVA contienen precepto alguno que imponga directamente la legalización de los libros con carácter general. Pero si tienen obligación de legalizar los libros contables los comerciantes en régimen de estimación directa, modalidad normal en IRPF y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pues tanto la normativa del IRPF (artículo 104.2 de la LIRPF) como la del Impuesto sobre Sociedades (artículo 120.1 de la LIS), al establecer la obligación de llevanza de

contabilidad ajustada a lo dispuesto en el CCom, determinan indirectamente la obligación de legalizar los libros de contabilidad en el Registro Mercantil de su domicilio, pues el artículo 27 del CCom así lo establece, determinando la forma de hacerlo. A partir de la fecha de entrada en vigor de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, todos los libros abiertos de contabilidad deben presentarse para su diligenciado en soporte electrónico y de forma telemática en el Registro Mercantil. La Instrucción de 12 de febrero de 2015, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, unificó criterios sobre esta materia y estableció una serie de principios conforme a los cuales debe producirse esta legalización. Interesa destacar que la Instrucción Vigésimosegunda contiene una norma destinada a facilitar la prueba de libros de contabilidad prevista en el artículo 327 de la LEC, que puede ser de utilidad en el procedimiento jurisdiccional, pero de escasa virtualidad en el procedimiento de gestión tributaria. Establece que el Registrador Mercantil, una vez le sea presentado el correspondiente soporte informático con los ficheros de contenido y formato idéntico al de los libros presentados a legalizar, imprimirá una copia en papel de ellos y certificará que los ficheros contenidos en el soporte se corresponden con los libros legalizados. Pero en el ámbito del procedimiento tributario, el artículo 14.2 de la LPAC obliga a todos los sujetos pasivos del IS a relacionarse electrónicamente con la Administración, por lo que los ficheros que integran la contabilidad, aun diligenciada, podrán presentarse directamente en su formato electrónico y no podrán presentar tal copia certificada en papel (a menos que esta, a su vez, se digitalice, lo que no tiene mucho sentido).

Existe una práctica, generalizada en los últimos tiempos, de la Administración tributaria de solicitar, de forma más o menos coactiva, tanto los Libros de contabilidad como los Libros registros fiscales obligatorios en “formato Excel”, si estos se llevan por medios informáticos. Esta práctica carece de fundamento legal. Los libros de contabilidad pueden diligenciarse en muy distintos formatos, admitidos en el Anexo I de la Instrucción citada. Excel es sólo

uno de ellos. Esto puede originar la imposibilidad de aportar los libros oficiales de contabilidad diligenciados si la empresa ha utilizado cualquiera de los formatos no convertibles a XLS o XLSX (Excel), por ejemplo, PDF. Esto produce un efecto perverso, aun en el caso de que pueda obtener los libros en el citado formato Excel del programa informático con el que lleva su contabilidad: se le obligará a presentar una contabilidad que podrá ser igual a la diligenciada, por contener los mismos asientos contables, los mismos listados y estados contables, pero que no contará con el plus de eficacia probatoria que confiere la legalización. Entendemos que *de lege ferenda*, si la Administración pretende que sólo sea admisible un determinado tipo de formato electrónico, que permita el tratamiento de los datos por sus aplicaciones informáticas, debiera modificarse el artículo 29.2 d) de la LGT, añadiendo una obligación en tal sentido para el sujeto pasivo y, por supuesto, acompañando esta obligación de la ayuda técnica necesaria para que pueda cumplirse sin coste para el obligado tributario, sin lo cual no se respetaría el principio de limitación de costes indirectos.

Quincuagésima. - La contabilidad en el procedimiento tributario está revestida de un especial valor probatorio, pero no puede considerarse que goce del carácter de prueba tasada y plena del que estuvo investida en otros tiempos. No deja de ser un documento unilateral por lo que, en principio, está afectada por la regla del artículo 1228 del CC, aunque de manera bastante atenuada, por no decir nula, ya que se trata de un documento de obligada llevanza y sobre el que pesa una obligación de exhibición al público en sus estados finales. Aunque se ha dicho que se asemeja a la confesión extrajudicial, pues es una declaración de parte documentada por escrito no puede sostenerse que haga prueba plena contra el empresario, pero no a su favor. No sólo porque nadie preconstituye con falsedad una prueba en contra sí mismo, sino porque, dada la ubicación de esta prueba en el artículo 327 de la LEC, libros de los comerciantes, e incluimos también a los registros fiscales obligatorios, son documentos privados, y, por tanto, y su eficacia probatoria será, en principio, la de los documentos privados

(artículo 326 de la LEC): hacen prueba plena respecto al hecho de su existencia, si no son impugnados por la Administración en ese sentido, pero no harán prueba de la realidad de su contenido, que se apreciará libremente (artículo 331 del CCom).

Quincuagésima primera. - Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante factura completa. Pese a que, a partir de la reforma de la Ley 34/2015, se añadió un párrafo al artículo 106.4 de la LGT, que establece lo anterior, donde se matizó que la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones, la factura nunca ha constituido un medio de prueba privilegiado en el sentido etimológico del término, esto es, que goce de privilegio o ventaja especial, o que exima de una obligación, a la hora de probar. La factura es y ha sido simplemente un medio prioritario de prueba, que debe, por tanto, usarse antes que otros. La reforma trató, precisamente, de neutralizar la prioridad probatoria que la norma confería a la factura, *ad cautelam*, respecto de la efectividad de la factura; efectividad que debe traducirse por realidad de la operación que documenta, habida cuenta de los términos en los que la norma invierte la prueba. El matiz “fundadamente”, aunque muchas veces la Administración no lo entienda así, impone a esta la obligación de probar, previamente a la puesta en entredicho de la factura, la no adecuación de la misma a la realidad jurídica y/o económica de la operación en ella formalizada.

Quincuagésima segunda. - La factura debe reunir todos los requisitos que exige el vigente Reglamento de facturación para operar como medio de prueba prioritario de gastos y deducciones. Pero si no los reúne, no por ello debe

privarse de valor probatorio a la factura, pues los defectos formales irrelevantes no deben hacer perder su valor material a la factura. En este sentido, las *facturas genéricas*, entendiendo por tales aquellas que presentan una descripción insuficiente de los servicios prestados, plantean problemas en orden a la acreditación de la realidad de las operaciones y del cumplimiento de los requisitos formales de la deducción del IVA, por contravenir lo dispuesto en el artículo 226.6 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo. Sin embargo, aunque la factura genérica quede, sin duda, devaluada como medio de prueba para la deducción de cuotas soportadas y gastos, no queda totalmente desvirtuada, como se ha afirmado por parte de la doctrina y alguna jurisprudencia. Ello sería contrario al principio de neutralidad del IVA, haciendo recaer el impuesto sobre el empresario destinatario de la factura, aun tratándose de prestaciones de servicios reales, a cuyo coste ha hecho frente. También vulneraría el principio de capacidad económica, por tener que hacer frente a una mayor carga tributaria de la que realmente arrojan los resultados de su actividad. En ese sentido, reciente jurisprudencia del TJUE avala nuestra tesis, al sostener que la factura no puede rechazarse y, por tanto, el derecho a la deducción del IVA, simplemente porque se incumplan los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, cuando la autoridad fiscal disponga de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.

Quincuagésima tercera. – La intervención como perito en un procedimiento de gestión tributaria del funcionario actuante contraviene lo dispuesto en el artículo 335.2 de la LEC, pues carece de la objetividad necesaria, por lo que el mismo puede ser objeto de tacha, que, si bien tiene pocas posibilidades de ser estimada en el procedimiento tributario, puede allanar el camino probatorio en un ulterior proceso contencioso-administrativo.

Quincuagésima cuarta. – Aunque parte de la doctrina ha negado la admisibilidad de la prueba de reconocimiento judicial en el procedimiento tributario, la misma puede perfectamente practicarse con la debida adaptación, pudiendo ser acordada de oficio por el órgano instructor del procedimiento o a petición de los interesados. El objeto de la prueba pueden integrarlo, entre otras realidades, los bienes muebles e inmuebles y todo objeto que no sea un documento escrito, es decir, que no constituya fuente de prueba documental. Precisamente es en los lugares virtuales, donde vemos mayores posibilidades de utilización de esta prueba en el procedimiento de gestión tributaria, especialmente en el de comprobación limitada. Uno de los problemas que han planteado las nuevas tecnologías (fuente de prueba) es la de su incorporación al proceso o al procedimiento (medio de prueba). El reconocimiento judicial es un medio apto para incorporar la evidencia electrónica al procedimiento de gestión, para la percepción directa por el órgano decisor de datos de prueba del entorno digital.

Quincuagésima quinta. – Las presunciones simples, *hominis* o judiciales están siendo usadas cada vez con mayor frecuencia en el procedimiento tributario. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la presunción es un medio de prueba supletorio y no debe sustituir, cuando esta sea posible, a la prueba directa, que siempre es más segura y deja menos márgenes a la duda que la indiciaria. Por tanto, sólo en ausencia de prueba directa o cuando esta resulte difícilmente practicable, podrá utilizarse la mal llamada prueba de presunciones.

Quincuagésima sexta. - La presunción, en realidad, verdad interina, contenida en el artículo 108.3 de la LGT, que establece que la Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario, presenta serios problemas interpretativos en cuanto a lo que debe entenderse por registro fiscal.

Las bases de datos internas de la Administración, no deben ser consideradas, a estos efectos, “registros fiscales”, pues muchas veces proceden de terceros, colocando al obligado tributario en la tesitura de probar hechos negativos.

Quincuagésima séptima. – La presunción de certeza de los datos de terceros contenidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información, cuando van ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados (artículo 108.4 párrafo segundo de la LGT), motiva la práctica, en el caso de que esos datos suministrados por terceros revelen una potencial carga impositiva superior a la declarada, de que la Administración los emplee en la regularización sin comprobación alguna en la fuente, a menos que el obligado tributario se muestre diligente en el procedimiento de comprobación y haga uso debido de las facultades de oposición que le permite la LGT. La presunción de certeza es ciertamente débil porque se destruye muy fácilmente, pero no es inocua, porque impone al obligado tributario la carga no de demostrar la inexactitud o falsedad de esos datos, pero sí de oponerse a ellos alegando precisamente eso. De no hacerlo en el procedimiento de comprobación, la presunción de certeza de estos datos tendrá virtualidad probatoria y deberá ser destruida, en la vía de revisión administrativa o en la jurisdiccional, mediante prueba en contrario, que ahora corresponderá al obligado tributario.

Los datos en poder de terceros deben ser puestos de manifiesto al contribuyente, cuando vayan a ser utilizados en su regularización en un procedimiento de comprobación de Gestión tributaria, bien en el requerimiento inicial, bien en la propuesta de liquidación, o bien mediante diligencia o comunicación en un trámite separado, a fin de que éste pueda solicitar su contraste cuando considere que son falsos o inexactos. En contra del criterio del TEAC, la Administración Tributaria debería acreditar los hechos en el expediente, antes de ponerlos en conocimiento del interesado, para que éste

pueda oponerse, y no dar al interesado conocimiento de los datos, sin haberlos contrastado, ni haber requerido previamente a los terceros documentación alguna que los respalde. En todo caso, por elemental exigencia del derecho de defensa, el resultado del contraste de los datos debe ser puesto de manifiesto al interesado, mediante comunicación o diligencia, y durante un plazo de 15 días, para que éste, a la vista de los mismos, tenga oportunidad de alegar en defensa de su derecho, pues en caso contrario estos datos con valor probatorio se incorporarían al expediente *inaudita parte*, con infracción del principio de contradicción.

Quincuagésima octava. – Quien pretenda la aplicación de los criterios de una consulta, sea un tercero ajeno al procedimiento consultivo, sea el propio consultante, debe estar en disposición de probar la coincidencia entre las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito por el que se formuló la consulta o justificados con el mismo con los hechos que realmente se hayan producido en su caso concreto. Para que ello sea posible, salvo que se consulte sobre hechos muy simples, que se expliquen por sí mismos, es preciso que las consultas se formulen necesariamente documentadas o lo que es lo mismo, acompañadas del correspondiente soporte probatorio de los hechos consultados, sin que pueda quedar la obligación de aportar esta prueba documental del caso concreto que se consulta a discreción del consultante o del funcionario del Centro Directivo encargado de la tramitación de la consulta. Y ello, aunque baste en la normativa actual con cumplir con el contenido mínimo del escrito, que señala el artículo 66.1 del RGGIAT, donde no se incluye la obligación de aportar documentación alguna de los hechos consultados, sino simplemente su posibilidad.

En ese sentido, entendemos que, de *lege ferenda*, debería modificarse el artículo 88 de la LGT estableciendo, como requisito para la admisión de la consulta y no como algo meramente facultativo, la obligación de presentar toda la

documentación necesaria para la formación del criterio de la Administración, o designar dónde se encuentran a los efectos del artículo 28.2 de la LPAC, que no es otra cosa que aportar prueba en este procedimiento. Prueba, que traída al procedimiento en el que se pretenda aplicar la consulta, mediando pareceres dispares de las partes, pueda arrojar luz sobre identidad entre los hechos y circunstancias del consultante y los que se incluyan en la contestación a la consulta, o bien identidad entre la situación del tercero no consultante y el supuesto de hecho planteado en la consulta.

Quincuagésima novena. – El escrito de consulta debe proceder a efectuar un completo y preciso relato de hechos, pormenorizando datos y antecedentes y apoyándolos con prueba documental o de otro tipo. La utilización del registro electrónico para aportar tanto la consulta como los documentos y la prueba puede evitar posteriormente problemas probatorios, si en una comprobación posterior la Administración niega los efectos vinculantes de la consulta por no existir identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los incluidos en la contestación a la consulta. El consultante no puede dar por conocidos datos o circunstancias no expuestos directamente en el escrito de consulta, cuando menos por referencia a determinado expediente, ni puede omitir dejar constancia de ellos en el expediente mediante la prueba oportuna, pues con ello estaría trasladando a la Administración una carga que es exclusivamente suya y, de obtener contestación, esta carecería de efectos vinculantes, si los hechos y circunstancias declarados no coinciden con los tenidos en cuenta en la contestación.

Sexagésima. - La necesidad de motivación suficiente de todas las consultas, no sólo las que impliquen un cambio de criterio, resulta de la misma naturaleza de este procedimiento, que está destinado a reforzar el principio de seguridad jurídica al producir efectos vinculantes. La exigencia de motivación del artículo 35 de la LPAC “con sucinta referencia de hechos y fundamentos de

derecho”, ha de reforzarse con un relato preciso de antecedentes de hecho, dado que sus efectos vinculantes tienen vocación de proyectarse a terceros. Ese relato de hechos debe ser lo suficientemente descriptivo de los mismos para que pueda apreciarse la identidad que requiere la vinculación. Por ello, de *lege ferenda* debería modificarse la LGT y reforzarse la obligación de motivar con relato de hechos suficiente, y no sucinto, ya que hoy día es absolutamente innecesario que el relato de hechos deba ser siempre breve, sin perjuicio de que para su manejabilidad en la Base de datos de la DGT se ofrezca un resumen, como ahora se hace en el apartado “cuestión planteada”.

Asimismo, *de lege ferenda*, reforzaría la seguridad jurídica y la vigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley, unidad del ordenamiento, eficacia y coordinación administrativa, una habilitación normativa a la AEAT para que ésta pueda pronunciarse sobre la aplicación al caso concreto de una preexistente consulta de la DGT, haciéndolo por escrito y con efectos vinculantes frente al consultante.

Sexagésima primera. - En cualquier procedimiento de comprobación instruido por los órganos de Gestión tributaria o de Inspección, la prueba de la identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los que se incluyan en la contestación a una consulta, corresponderá a la Administración cuando es ella la que pretende aplicar los criterios de esa consulta a ese obligado, que no los tuvo en cuenta al cumplir con su obligación tributaria.

Sexagésima segunda. – En los casos en que el cumplimiento de una obligación tributaria se demorase por la falta de contestación en plazo de una consulta tributaria interpuesta cumpliendo los requisitos marcados por la Ley, la prueba documental de la presentación de la consulta tributaria con carácter previo a la presentación de la autoliquidación, junto con la prueba documental de la notificación de la resolución de la consulta posterior al cumplimiento

extemporáneo de la obligación tributaria, son medios idóneos para probar la existencia de fuerza mayor o caso fortuito y la ausencia de voluntariedad en el actuar del contribuyente al presentar tardíamente la declaración, a los efectos de evitar la imposición automática de los recargos del artículo 27 de la LGT. Lo mismo cabe decir en los casos en los que se presente la declaración en plazo, pese a no haberse recibido la contestación, y posteriormente se presente una declaración complementaria extemporánea, tras la recepción de ésta.

Sexagésima tercera. – El procedimiento de verificación de datos procede únicamente en los supuestos tasados previstos en el artículo 131 de la LGT, que se caracterizan por la inexistencia de una labor instructora por parte de la Administración. Por tanto, estos supuestos no incluyen el requerimiento de información de terceras personas, que es la actuación que se contiene en el segundo párrafo del artículo 108.4 de la LGT. Si esta actuación fuera imprescindible para la comprobación, el órgano de gestión debería concluir el procedimiento de verificación de datos y abrir un procedimiento de comprobación limitada, donde sí pueden efectuarse estos requerimientos.

Sexagésima cuarta. – En el procedimiento de verificación de datos, la actividad probatoria de la Administración vendrá condicionada por los elementos específicos de contraste que señala el artículo 131 de la LGT. Quiere ello decir que, para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario, únicamente puede utilizar medios de prueba concordantes con esos elementos de contraste tasados que marca esta norma. Por consiguiente, según el supuesto en que se base la comprobación, podrá utilizar:

1) La propia declaración del obligado tributario, será el elemento probatorio a utilizar en los supuestos a) y c) del artículo 131 de la LGT.

2) Otras declaraciones presentadas por el obligado tributario o declaraciones informativas presentadas por terceros, así como otros datos en poder de la Administración, que no procedan de requerimientos efectuados *ad hoc* en este procedimiento, en el supuesto b).

3) La prueba documental presentada por el obligado tributario con la declaración o autoliquidación en el supuesto c).

4) La prueba obtenida a través de requerimientos al obligado tributario (básicamente, documental o confesión), siempre que no se refiera a actividades económicas, para el supuesto d) del artículo 131 de la LGT.

El procedimiento de verificación de datos no puede usarse para comprobar e investigar hechos no declarados. Cualquier actividad probatoria de la Administración que pretendiera acreditarlos, o que pudiera exceder cualquiera de los límites de la comprobación que marca la norma citada, viciaría de nulidad absoluta el procedimiento.

Sexagésima quinta. – La denuncia del exceso sobre los límites de la facultad de comprobación por parte del órgano de gestión, que pueda efectuar el obligado tributario en este procedimiento, no está reñida con una actitud procedimental positiva o proactiva de cara a la prueba, que contribuiría asimismo a probar tal exceso administrativo, que viciaría de nulidad el procedimiento. En el caso de que la Administración ponga de manifiesto discrepancias entre los datos declarados y los suministrados por terceros, aunque estimamos que el contraste, que puede y debe solicitar el obligado tributario, conforme al artículo 108.4 de la LGT, tiene muy difícil acomodo en este procedimiento, en el que no es posible obtener información de terceros, ello no debe impedir al interesado que, a la par que denuncie la no idoneidad de este procedimiento, ratifique con datos positivos de contraste lo consignado en su propia declaración.

Sexagésima sexta. – La escasa utilización del procedimiento de verificación de datos en la actualidad, derivada de la delimitación de sus fronteras por el TEAC completada por el Tribunal Supremo, pone de manifiesto que la regulación del procedimiento es insuficiente, técnicamente deficiente y problemática, creando inseguridad jurídica a los propios órganos encargados de aplicarla, de tal manera que se deciden por el menos conflictivo procedimiento de comprobación limitada incluso ante meras comprobaciones formales, por lo que *de lege ferenda* la verificación de datos debería reformarse para quedar reducida, en los términos en que la doctrina y la jurisprudencia la han delimitado, a una simple comprobación formal de los tributos autoliquidados.

Sexagésima séptima. – En el procedimiento de comprobación limitada, la utilización de datos y antecedentes en poder de la Administración que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o elementos de la obligación tributaria no declarados, o distintos a los declarados, es posible, aunque excedan de los que por sí mismo el órgano actuante puede obtener en este procedimiento, si bien no pueden obtenerse *ad hoc* por órganos de Inspección, ya que ello vulneraría el espíritu de las limitaciones del artículo 136.3 de la LGT.

Sexagésima octava. – La compatibilidad entre el requerimiento de información, como actividad de la Administración para la preconstitución de prueba, y el posterior inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, depende de las circunstancias del caso concreto. El requerimiento de información no puede ser utilizado de forma torticera, en “fraude de ley”, en palabras del Tribunal Supremo, o más bien, constituyendo una verdadera desviación de poder. Esto es, no puede realizarse persiguiendo un fin distinto al perseguido por la norma que le sirve de cobertura (el artículo 93 de la LGT), para exceder así los plazos de limitación temporal de las actuaciones de comprobación, que marcan los artículos 150.1 y 139.1 b) en relación con el 104 de la LGT.

Sexagésima novena. – El examen de los libros que integran la contabilidad mercantil se encuentra, en principio, vedado en el procedimiento de comprobación limitada para los órganos que tienen competencia para instruirlo, con independencia de que se trate de órganos de Gestión tributaria o de Inspección. Sin embargo, se permite que en el seno del procedimiento de comprobación limitada pueda examinarse la contabilidad mercantil para acreditar los hechos objeto del mismo, cuando el interesado, en ejercicio legítimo del derecho de defensa, decida aportar esta prueba. La Administración no puede efectuar un requerimiento de aportación de libros a tal efecto, y tampoco puede efectuar un requerimiento en tales términos, que para aclarar las “incidencias detectadas”, expresión con la que invariablemente se justifican los requerimientos de inicio de este procedimiento, deba necesaria e indefectiblemente aportarse la contabilidad mercantil. El examen de la contabilidad en estos casos tiene un claro componente de comprobación formal, en la medida en que su finalidad es únicamente constatar la coincidencia entre la información que posee la Administración y lo que figura en dicha contabilidad. Por eso, la Ley intenta dejar claro que este examen o, más bien, cotejo, no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección (artículo 132.2 c) de la LGT). Pero esto debe ser matizado. Los efectos preclusivos de toda comprobación limitada quedan condicionados a que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior no se descubran nuevos hechos o circunstancias, pero siempre que estos hechos y aquellas circunstancias resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución, que puso fin a la primera comprobación limitada (artículo 140 de la LGT). Por tanto, si el examen de la contabilidad en ese primer procedimiento, se ha limitado a constatar si determinada partida de gasto, que se acreditaba con su factura también aportada, estaba contabilizada, siendo admitido finalmente el gasto en dicho procedimiento, el párrafo tercero del artículo 136.2 letra c) no puede legitimar la

nueva comprobación del gasto, salvo que se descubran nuevos hechos y se empleen medios distintos de comprobación.

Septuagésima. - El requerimiento a terceros en el procedimiento de comprobación limitada debe referirse única y exclusivamente a los datos en poder del tercero sobre los que existe obligación de informar con carácter general, por ejemplo, por haber incumplido el tercero su obligación de suministrarlos. No puede requerirse a terceros en este procedimiento cualquier dato con trascendencia tributaria para captar nueva información, que afecte al obligado tributario comprobado. Si un requerimiento en estos términos resultara necesario, debería obligatoriamente concluirse el procedimiento de comprobación limitada e iniciarse un procedimiento inspector, que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Septuagésima primera. – Lo que se prohíbe en el procedimiento de comprobación limitada no es el acceso de los órganos gestores o inspectores a la información financiera, pues esta puede estar disponible para ellos a través de la llamada captación por suministro, obtenida a través de las numerosas obligaciones informativas impuestas al sector financiero, lo que se prohíbe es el requerimiento a terceros de información financiera, que no tengan obligación de suministrar con carácter general. Quiere esto decir que lo que tiene trascendencia, a efectos de control de legalidad en este procedimiento, es comprobar que esta información financiera no se haya obtenido irregularmente.

Septuagésima segunda. – La realización de actividades de comprobación limitada fuera de las oficinas de la Administración Tributaria está prohibida, salvo que éstas procedan según la normativa aduanera, o, cuando así se prevea reglamentariamente, al objeto de realizar comprobaciones censales o las relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación (módulos). En estos casos, por adaptación a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo,

la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento de comprobación censal o relativo a regímenes objetivos de tributación, ya abierto, y cuyo inicio se haya notificado al obligado tributario. El auto judicial debe motivar y justificar, formal y materialmente, la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acrílicas de los datos ofrecidos por ella.

Septuagésima tercera. – La prueba que debe aportar el obligado tributario en el procedimiento de comprobación está condicionada por el alcance prefijado del procedimiento, y debe plegarse completamente al mismo, pues siempre cabe que el órgano actuante notifique de forma motivada, con carácter previo al trámite de alegaciones, o incluso en este trámite, la ampliación o la reducción de alcance de actuaciones. En otro sentido, si el órgano gestor examina pruebas documentales (facturas, justificantes...), que no han sido requeridas al obligado tributario, sino aportadas voluntariamente, y con ello excede la naturaleza o el alcance fijados en el inicio de las actuaciones, sin haber modificado, mediante acto motivado y notificado, dicho alcance, incurriría en un defecto procedimental trascendente, que viciaría, según la doctrina del TEAC, de anulabilidad lo actuado.

Septuagésima cuarta. – No es ajustado a Derecho que la vulneración del alcance prefijado de las actuaciones en un procedimiento de comprobación limitada determine invariablemente la anulabilidad de la resolución dictada y la retroacción de actuaciones a fin de que se amplíe el alcance. En aquellos casos en que tal trasgresión del alcance cause indefensión al obligado tributario, la sanción debe ser la nulidad radical y absoluta del procedimiento en virtud del artículo 217.1 párrafo a) de la LGT, por lo que debe procederse caso por caso. Además, en los casos en los que se aprecie la anulabilidad de la liquidación y,

por tanto, pueda proceder la retroacción de actuaciones, por aplicación del principio general que proclama que nadie puede aprovecharse de su propia actuación ilegal, es excesivo e injusto que la Administración disponga de un nuevo plazo de seis meses más para concluir la comprobación. La Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado.

Septuagésima quinta. – Si la naturaleza y el alcance del procedimiento daban cobertura a unas actuaciones en un procedimiento de comprobación limitada, y los elementos de prueba del hecho imponible, o de las deducciones, bonificaciones etc., estuvieron a disposición del órgano actuante y este decidió sólo regularizar algunos extremos, pero no otros, la presunción de certeza de la declaración debe surtir sus efectos. Los gastos admitidos sin pronunciamiento expreso en la resolución también han de considerarse comprobados, y, en su caso, debe entenderse tácitamente producida con respecto a ellos la declaración de no procedencia de regularización, como medio de terminación del procedimiento. Ello, con los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT.

Septuagésima sexta. – Pese a la prevención legal que exige que, tras recibir la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada, el interesado comparezca el día y hora que se le cite ante la oficina gestora para la práctica de actuaciones, debiendo aportar la documentación que se le requiera, lo que se documentará mediante diligencia, lo cierto es que, en la práctica, la regionalización de los servicios de la AEAT imposibilita la interacción con el verdadero instructor del procedimiento. De hecho, el procedimiento de comprobación limitada y de verificación de datos, se han tornado verdaderos procedimientos escritos, en los que el órgano actuante indisimuladamente invita a la presentación por registro electrónico de la documentación requerida y de la que desee aportar el obligado tributario en defensa de sus derechos. Aunque

ello pareciera provocar cierta carencia de documentación del procedimiento, ya que no se instruirán diligencias propiamente dichas, el problema con la presentación electrónica no existe, pues los documentos quedan incorporados al expediente e identificados sin ningún género de dudas.

Septuagésima séptima. – En principio, la prueba deberá aportarse en el procedimiento de comprobación limitada, con ocasión de la comunicación de inicio de actuaciones, esto es, normalmente con la contestación del requerimiento inicial, en el plazo conferido para ello. Asimismo, puede aportarse prueba en el plazo conferido, en su caso, tras la propuesta de liquidación. Sin embargo, la prueba, al menos la documental, puede aportarse en cualquier momento durante la tramitación del procedimiento, pues el artículo 34.1 letra l) de la LGT consagra el derecho del contribuyente a formular alegaciones y a aportar documentos, que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución. Pero también puede ocurrir que el discurrir propio del procedimiento puede hacer necesario aportar prueba incluso una vez terminado el mismo, en los procedimientos de revisión. Sucede esto especialmente cuando la Administración no se contenta con la prueba inicialmente aportada, aduciendo su insuficiencia o impertinencia en la propuesta de liquidación, que, contestada oportunamente por el obligado tributario aportando nueva prueba, se ve finalmente rechazada en la resolución por un motivo distinto. La contraprueba, en estos casos, se va a tener que producir necesariamente fuera del procedimiento de comprobación. Esto, además, es indeseable secuela del carácter escrito que se está dando en la práctica a estos procedimientos. El procedimiento idóneo para aportarla es el recurso de reposición, dado que va a ser tramitado por el mismo órgano que tramitó el procedimiento de comprobación limitada, lo que actualmente resulta avalado por reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Septuagésima octava. – Es contrario al principio de igualdad de armas, al principio de contradicción y, por tanto, al derecho a la prueba, que los procedimientos de comprobación limitada se inicien generalmente por un requerimiento que se justifica en que “se han detectado ciertas incidencias”, que casi nunca se detallan, o explican. El artículo 24 de la CE, garantiza la igualdad de las partes en la alegación del Derecho y en demostración de los hechos controvertidos, para lograr un elemental equilibrio de las partes en el procedimiento, lo que no puede cumplirse si una de las partes oculta a la otra hasta que le venga bien ponerlas de manifiesto las circunstancias de hecho y las pruebas en su poder, que originan el propio procedimiento.

Septuagésima novena. – La Administración debe quedar vinculada en el procedimiento de comprobación limitada o en un ulterior procedimiento inspector por las pruebas admitidas en otros procedimientos de comprobación dirigidos contra el mismo obligado tributario. Rechazar lo que antes se admitió en otro procedimiento frente al mismo interesado, puede ser contrario a la doctrina de actos propios y al principio de protección de la confianza legítima, aunque deba obrarse con prudencia en estos casos, y verificar que las circunstancias no han cambiado.

Octogésima. – La práctica de incluir imágenes digitalizadas de documentos, que aparecen así “incrustados” en la documentación de los procedimientos de aplicación los tributos, es irregular, si bien sus efectos no son los mismos, según los casos. Si lo que se pretende es ilustrar la documentación administrativa con documentos, que ya forman parte del expediente, es decir, que se han aportado por las partes en tiempo y forma, esta práctica no reviste mayor importancia, pues el valor probatorio de estas imágenes será el del propio documento en el que se incluyen, siempre que no hayan sido manipuladas. Tampoco presentaría mayores problemas de los que ya presenta de por sí el “pantallazo”, la inclusión de estos en diligencias o incluso en la propuesta de

liquidación. Sin embargo, la inclusión de documentos requeridos a terceros en diligencias, “incrustados” en las mismas, no gozaría de la presunción de veracidad, que el artículo 107 de la LGT concede a éstas, a menos que se trate de hechos comprobados directamente por los actuarios o fuesen aceptados por el obligado tributario. Esta opción facilitaría la impugnación por el obligado tributario, al no tener acceso a los originales o copias auténticas, pudiendo pedir en todo caso su ratificación por quien aportó los datos, así como la aportación de prueba sobre los mismos. Por último, es absolutamente rechazable que esos documentos “incrustados” aparezcan por primera vez en la liquidación, que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada, sin que exista el más mínimo rastro de ellos en el expediente hasta ese momento. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho. Este trámite, es, pues, previo a la liquidación, y, por tanto, posterior a la obtención de datos y pruebas, porque en ellos tiene que fundarse la propuesta de liquidación. Después de este trámite, el órgano actuante no puede incorporar nuevas pruebas que fundamenten la regularización, pues ello vaciaría de contenido este trámite de audiencia. Si, como consecuencia de las alegaciones del obligado tributario y de la prueba aportada o propuesta, la Administración considerase que debe proceder a la práctica de nueva prueba, una vez incorporada ésta al expediente, deberá otorgarse al interesado un segundo trámite de audiencia. La aportación de pruebas por esta “técnica” en la propia liquidación, una vez evacuado el trámite de alegaciones y de manera sorpresiva, coloca al interesado en la más absoluta indefensión material, que no formal, lo que tiene relevancia constitucional y acarrea la nulidad absoluta y de pleno derecho de la liquidación, al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016.

AA VV, *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. Coord., AAEDT y AEDAF, Madrid, 2005.

AA VV, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

AA VV, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

AA VV, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

AA VV, *La prueba, Tomo III, La prueba en el proceso contencioso-administrativo*, GONZÁLEZ CANO, M.I. (Dir.), y ROMERO PRADAS, M.I.(Coord.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

AA VV, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (Dir.), Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2018.

AA VV, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, MARÍN CASTÁN, F. (Dir.) y DE ANDRÉS HERRERO, A. (Coord.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

AA VV, *Memento contable, 2012*, Francis Lefebvre, Madrid, 2011.

AA VV, *Memento Procedimientos Tributarios 2017-2018*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

AA VV, *Tratado de Procedimiento Administrativo Común y Régimen jurídico básico del Sector Público*, GAMERO CASADO, E. (Dir., FERNANDEZ RAMOS, S. y VALERO RORRIJOS, J. (Coords.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

ABEL LLUCH, X., “¿Puede acceder el contenido de un e-mail o de una página web al proceso a través de la prueba de reconocimiento judicial?”, Preguntas con respuesta: La prueba a consulta. *Diario La Ley*, núm. 7564, Sección Práctica Forense, Año XXXII, Ref. D-57, Editorial LA LEY, ref. LA LEY 1262/2011.

ABEL LLUCH, X, “Prueba electrónica” en AA VV, *La prueba electrónica*, ABEL LLUCH, X. Y PICÓ I JUNOY, J. (Dir.), GINÉS CASTELLET, N. (Coord.), JM Bosch, Barcelona, 2011.

ADAME MARTÍNEZ, F., *La consulta tributaria*. Dodeca-Comares, Granada, 2.000.

ADAME MARTÍNEZ, F., “La prueba en los procedimientos de gestión tributaria” en AA VV, *XI Congreso Tributario. La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2016.

ADAME MARTÍNEZ, F., “Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma”, *Crónica Tributaria* núm. 153, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

ADAME MARTÍNEZ, F., “Reflexiones sobre seguridad jurídica y litigiosidad tributaria”, *Blog Taxlandia*, 19-03-2019, disponible en <https://www.politicafiscal.es/>

AEDAF, Sección de Asesores Internos (In House), *Paper nº 13, Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro*, GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D. (coord.), Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2018.

AGUILÓ REGLA, J., “Las presunciones en el Derecho”, *Anuario de Filosofía del Derecho* núm. 34 (2018), Ministerio de Justicia, Disponible online <https://dialnet.unirioja.es/servlet/oaiart?codigo=6592148>, pp. 201-228.

ALONSO ESPINOSA, F.J., “El deber de documentación de la empresa y de llevanza de contabilidad tras la Ley 16/2007, de 4 de julio”, *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, Núm. 5, Sección Estudios, Segundo semestre de 2009, Editorial Wolters Kluwer, La Ley 18011/2009.

ANDRÉS AUCEJO, E: “A vueltas con los órganos de gestión tributaria”. *Revista Técnica Tributaria* núm. 32, AEDAF, 1996, pp. 13 a 46.

ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

ARRÁEZ BERTOLÍN, I., “Cuestiones problemáticas en los procedimientos de gestión y recaudación”, en AA VV *Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011.

ARRIBAS LEÓN, M., “Algunas cuestiones sobre la modificación de autoliquidaciones por el obligado tributario”, en AA VV, *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005.

BANACLOCHE PÉREZ, J., “El procedimiento de gestión”, *Impuestos*, núm. 20, 2003, pp. 101-114.

BANACLOCHE PÉREZ, J.: “La prueba en los procedimientos tributarios”, *Impuestos*, núm. 2, Sección Editorial, febrero 2013, Año 29, LA LEY 164/2013.

BARABINO, P., “La fatturazione generica e in assenza di corrispettivo, il diritto di detrazione e l’obbligo di rivalsa”, en *Rivista Giuridica Sarda*, n. 3/2020.

BARNÉS VÁZQUEZ, J., “El principio de proporcionalidad: Estudio preliminar”, *Cuadernos de derecho público*, núm. 5, 1998, pp. 15-50.

BARNÉS VÁZQUEZ, J., “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, núm. 135, septiembre-diciembre 1994, pp. 495-535.

BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002.

BAS SORIA, J., “Consecuencias de la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos (Análisis de la RTEAC de 24 de abril de 2014, R. G. 2787/2011)”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núms. 377-378, agosto-septiembre 2014, Centro de Estudios Financieros, pp. 149-156.

BAS SORIA. J., “El valor prevalente de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 424, Centro de Estudios Financieros, junio 2018, pp. 141-150.

BAS SORIA, “Procedimientos de obtención de información desarrollados con carácter previo a un procedimiento de comprobación (Análisis de la STS de 8 de

abril de 2019, rec. núm. 4632/2017)", *Revista de Contabilidad y Tributación* núms. 437-438, Centro de Estudios Financieros, agosto-septiembre de 2019, pp. 143-152.

BLASCO ARIAS, L.M., "Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: una aproximación a su problemática jurídica", *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas*, núm. 3, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, 1998, pp. 43-54.

BENTHAM, J., *Tratado de las pruebas judiciales*, trad. OSSORIO FLORIT, M., Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971.

BERLIRI, ANTONIO y PALAO TABOADA, C. (traductor), *Principios de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

BERTRAN GIRÓN, M., *La aplicación de los tributos por los Órganos de Gestión*, Editorial de la Universidad de Granada, Granada, 2006. Disponible online: <https://hera.ugr.es/tesisugr/1616653x.pdf>

CALVO ORTEGA, R., "La nueva Ley General Tributaria y sus retos", *Estudios Financieros* núm. 238, CEF, Madrid, 2003, pp. 3 a 28.

CARBAJO VASCO, D., "El procedimiento de comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, num. 116, 2005, pp. 45-61.

CAYON GALIARDO, A., "Ante la diversidad de procedimientos de gestión tributaria", *Revista Técnica Tributaria* núm. 78, AEDAF, julio-septiembre 2007, pp. 13 a 17.

CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 97, AEDAF, abril-junio de 2012, pp. 13 a 29.

CORDÓN MORENO, F., “Comentario al art. 327 de la LECiv Libros de comerciantes” en AA VV *Comentario a la Ley de Enjuiciamiento Civil* (tomo I), Editorial Aranzadi, S.A.U., 2011, Disponible online en Aranzadi Instituciones, BIB 2011\5085.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y MORENO CATENA, V., *Derecho Procesal Civil. Parte General*, 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015. Disponible Online.

CORRAL GUERRERO, L., “Potestad tributaria de comprobación”, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, núm. 3, Editorial Complutense, 1993, pp. 55-93.

COTO DEL VALLE, C., “Comentario a los artículos 117 a 140”, en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria, Vol. I*, Coord. J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004.

COUTURE, E. J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3ª Ed. (póstuma), reimp. inalterada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962.

CRUZ SANTANA, J.J., *La factura como medio de prueba en Derecho tributario*, Tesis doctoral, Universidad de Almería, Almería, 2014.

DE GANDARILLAS MARTOS, S., “Requerimientos de información en los procedimientos de aplicación de los tributos” en AA VV *Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid, 2011.

DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”, en AA VV, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

DE LA PEÑA AMORÓS, M.M., *Los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada*, Dykinson, Madrid, 2014.

DE URBANO CASTRILLO, E., *La valoración de la prueba electrónica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

DELGADO MARTÍN, J., *Investigación tecnológica y prueba digital en todas las jurisdicciones*, Wolter kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016.

DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA, *Formato de los libros registro del IVA para atender los requerimientos de Gestión tributaria (Gestión del I.V.A.)*, Especificaciones a 27/02/2019, AEAT, disponible en:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Desarrolladores/EEDD/IVA/Mod_303/Formato_Electronico_Libros_Registro_IVA.pdf.

DÍAZ FUENTES, A., *La prueba en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 2002, pp.31 a 37.

DÍAZ RUBIO, P., *El Principio de confianza legítima en materia tributaria*. Tirant lo Blanch (Biblioteca Virtual Tirant), Valencia, 2014.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 10^a. ed. reimp., Madrid, 2001.

DÍEZ-PICAZO, L.M., “La doctrina del precedente administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 98, 1982, pp. 7-46. Disponible online en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1049637>

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989.

ELÍAS BATURONES, J.J., *La prueba de documentos electrónicos en los tribunales de justicia*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., Nueva Enciclopedia Jurídica Seix, Tomo XX, voz “procedimiento tributario”, Madrid, 1994.

FALCÓN Y TELLA, R., “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1997.

FALCÓN Y TELLA, R., “El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley”, *Quincena Fiscal* núm. 3, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R., “El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas.” *Quincena Fiscal* num.19/2004, BIB 2004\1817. Disponible en www.aranzadigital.es.

FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en derecho tributario”, *Crónica tributaria* núm. 61, 1992.

FENECH, M, *Derecho Procesal Tributario*, vol. III, Librería Boch, Barcelona, 1951.

FENECH, M., CARRERAS LLANSANA, J. (coaut.), *Estudios de Derecho Procesal*, Librería Bosch, Barcelona 1962.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A., “La relación jurídico-tributaria”, en AA VV, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid, 2014.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Los derechos del contribuyente en los procedimientos tributarios”, en AA VV, *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000, pp. 129-151.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. “La comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria” en AAW. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje a Calvo Ortega*. Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 615-646.

FERNÁNDEZ MONTALVO, R., “Cuestiones problemáticas en los procedimientos de gestión y recaudación”. en AA VV *Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011., pp. 223-274.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 9ª edición, Madrid, 1987.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Derecho Tributario. Parte especial*. Marcial Pons, Madrid, 2004.

FLÓREZ TELLA, C., “Documento sobre confianza legítima, al hilo del último Paper nº 13 sobre Seguridad jurídica”, *Revista Interactiva de Actualidad*, núm. 45, de 10 de diciembre de 2019, AEDAF, Madrid, 2019.

FOLGUERA VENTURA, A., “Nota informativa sobre IVA. Deducciones. Obligaciones formales. Facturación. Resolución de 22 de noviembre de 2017 (resolución 2226/2014)”, *Sección de Impuestos Indirectos*. AEDAF, febrero de 2018, disponible en www.aedaf.es

FUENTES SORIANO, O., “Videos, comunicación electrónica y redes sociales: cuestiones probatorias”, *Práctica de Tribunales*, núm. 135, noviembre-diciembre 2018, Editorial Wolters Kluwer, LA LEY 14049/2018. Disponible online.

GARCÍA AÑOVEROS, J., “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, *Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992, pp. 597-619.

GARCIA AÑOVEROS, J., “Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario” en *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, T.V., Civitas, Madrid, 1991.

GARCIA CARACUEL, M., “El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria”, *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 33, Asociación civil, Pontificia Universidad Católica de Perú, pp. 116-129.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I y II, Civitas, Madrid, 1993.

GARCIA NOVOA, C., “Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba (“probatio diabólica” y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria)”, *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión tributaria*, 19 de febrero de 2019. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/cesar-garcia-novoa/cuando-el-diablo-no-esta-en-los-detalles-sino-en-la-prueba-probatio-diabolica-y-otras-consideraciones-sobre-la-prueba-en-materia-tributaria>

GARCIA NOVOA, C., “Deducibilidad del IVA soportado. ¿La neutralidad en retirada?” *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión tributaria*, 20 de febrero de 2018. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/deducibilidad-del-iva-soportado-la-neutralidad-en-retirada>

GARCIA NOVOA, C., “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades. Las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, abril II-2009, pp. 57-94.

GARRIDO FALLA, F., “Las fuentes no escritas del Derecho en el Derecho Administrativo”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 97, 1958, Disponible en: <https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/article/view/6891>

GARZÓN HERRERO, M., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: la aportación de documentos probatorios en las distintas fases de los procedimientos y la carga probatoria en la deducibilidad de las facturas” en AA VV, *XI Congreso Tributario. La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2016.

GASCÓN CATALAN, J. y DE BULNES IBARRA, J.M., “Una nueva Administración para la lucha contra el fraude” en AA VV, *El fraude fiscal en España*, E. GIMENEZ-REYNA y S. RUIZ GALLUD Coordinadores, AEDAF-Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2018.

GIL NOGUERAS, L.A., “La valoración de la prueba electrónica en el proceso civil”, *Práctica de Tribunales*, núm. 130, enero-febrero 2018, Editorial Wolters Kluwer, LA LEY 364/2018. Disponible online.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “La prueba en materia tributaria” en AA VV *Ponencias del VI Congreso Tributario. Octubre 2010*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid. 2011.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “Comentario a los artículos 6 a 9 de la LGT” en AA VV, *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. Coord., AAEDT y AEDAF, Madrid, 2005

GARCÍA RUBIO, E., “Comentario al artículo 155 del Reglamento de aplicación de los tributos”, en AA VV (Coord. A. DELGADO PACHECO), *El Reglamento de Gestión e Inspección de los tributos comentado*, La Ley, Madrid, 2011.

GOLDSCHMIDT, J., *Principios generales del proceso I. Teoría general del proceso*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961.

GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE, J.M., “Aspectos formales del Derecho tributario”, *Cuadernos de Derecho Judicial* núm. 5, Consejo General del Poder Judicial, 1995.

GOMEZ ORBANEJA, E., *Derecho Procesal Civil*, Vol. I, 8ª ed., nueva tirada. Madrid, 1979.

GÓMEZ POMAR, F., “Carga de la prueba y responsabilidad objetiva”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, Núm. 1, 2001, disponible online: <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/81064/105539>

GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Manual de práctica forense administrativa*, Civitas, 1993.

GONZÁLEZ SEIJO, J.M., “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, *Gaceta Fiscal*, núm. 100, 1992.

GONZÁLEZ VICÉN, F., “La Filosofía del Derecho como concepto histórico”, en *Estudios de Filosofía del Derecho*, Facultad de Derecho, Universidad de La Laguna, 1979.

HENSEL, A., DORN, H., GRIZIOTTI, B., & JARACH, D., *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1956.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Los actos propios de la Administración y el principio de confianza legítima” en AA VV, *XI Congreso Tributario. La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2016.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “La vinculación de la administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 7/2014, parte Estudios, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2014, B.D. Aranzadi Experto, BIB 2014\905.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., “Modificaciones relacionadas con la prescripción del derecho a comprobar e investigar”, en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016.

HUESCA BOBADILLA, R., “Artículo 132”, en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

HUESCA BOBADILLA, R., “Artículo 136”, AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004

IBÁÑEZ ALONSO, J., “Los usos del comercio”, *Revista del CES Felipe II*, núm. 12, 2010. Disponible online.

IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil”, *Actualidad Administrativa*, núm. 17, Sección A Fondo, Quincena del 1 al 15 Oct. 2008, p. 1962, tomo 2, LA LEY. Disponible online en LA LEY 39850/2008.

IBÁÑEZ MANSILLA, S., “La actividad de comprobación y el efecto preclusivo de las liquidaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 129, 2008, pp. 71-111.

JIMÉNEZ CONDE, F., *La nueva prueba del interrogatorio de las partes en el proceso civil*, Discurso leído el 13 de julio de 2006 en el acto de recepción como Académico de Número, Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia, Murcia, 2006.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. y von RICHETTI CIRUJEDA, V., “A vueltas con los procedimientos de gestión tributaria”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 3, junio 2015, Wolters Kluwer, disponible online La Ley 4425/2015.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., “La comprobación administrativa. Atribución de competencias y estructura de procedimientos entre los órganos de gestión e inspección. Los nuevos procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada” en AA VV, *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*, La Ley, Madrid, 2006.

LASARTE LÓPEZ, R., “La comprobación limitada en el ámbito de las actividades empresariales y profesionales”, en AA VV, *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005.

LÍVIO GOMES, M., *Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria*, Atelier Libros, Barcelona, 2011.

LONGÁS LAFUENTE, A., “Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos. Análisis de la STS de 2 de julio de 2018, rec. núm. 696/2017”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 427, octubre de 2018, Centro de Estudios Financieros, pp. 163-186.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “La costumbre internacional en el Derecho tributario”, *Nueva fiscalidad*, Nº. 1, 2006, ISSN 1696-0173, pp. 9-42

LÓPEZ MOLINO, A.M., *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998

LORENZO DE MEMBIELA, J.B., “El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración pública”, *Revista de Administración Pública*, núm. 171, Madrid, septiembre-octubre 2006, pp. 249 a 263. Disponible online <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2202534>

LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

LLORENS SELLÉS, R., “De la prueba (Incumbe incluso a la A.E.A.T.). A propósito de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 1 de julio y de 14 de septiembre de 2016”, *Revista Interactiva de Actualidad* núm. 1/2017, AEDAF, 9 de enero de 2017. Disponible online en www.aedaf.es

LLUCH, X. A., *Derecho probatorio*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2012

MAGRANER MORENO, F.J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995

MAGRANER MORENO, F.J., “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, *Revista Boliviana de Derecho*, Nº 24, julio 2017, pp. 226-261.

MALVAREZ PASCUAL, L. A., *La nueva regulación del impuesto sobre sociedades: el régimen general*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996.

MALVAREZ PASCUAL, L. A., “La tributación en el IRPF de los profesionales que realizan la actividad de forma individual”, en AA VV, CUBERO TRUYO, A. (Dir), *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Homenaje al Profesor Dr. D. Juan Calero*, Civitas- Thomson-Reuters, Cizur menor (Navarra), 2016, pp. 235-272.

MANTECA VELARDE, V., “Las potestades administrativas: régimen general”, *Actualidad Administrativa*, núm. 18, Sección Práctica Profesional, Quincena del 16 al 31 de octubre de 2011, pág. 2338, tomo 2, Editorial LA LEY. Disponible online La Ley 17452/2011.

MANTERO SÁENZ, A., *Procedimientos de la Inspección Tributaria*, Escuela de Hacienda Pública, MEH, Madrid, 1987.

MANTERO SÁENZ A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, Madrid, 1990.

MARCO SANJUÁN, J.A., “La Prueba en el Procedimiento Económico-Administrativo”, *Revista de información fiscal*, Lex Nova, diciembre 2008.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “El principio de una buena administración en materia tributaria”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero* núm. 186, abril-junio de 2020, pp. 15-38. También disponible online en www.academia.edu.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94 abril/junio 1997, pp. 187-198. También publicado con el mismo título en *Foro Jurídico*, nº 2, PUCP, 2003, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/>

MARÍN BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.

MARÍN BARNUEVO FABO, D., “Presunciones legales, disposiciones supletorias y verdades interinas. La presunción de validez de los actos administrativos”, en AA VV, VAQUER CABALLERÍA, M. (coord.), MORENO MOLINA, A.M. (coord.), DESCALZO GONZÁLEZ, A. (coord.), *Estudios de Derecho Público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

MARTÍN DÍAZ, E., “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, en VVAA, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

MARTÍN QUERATL, J., “Las mudables fuentes del ordenamiento tributario. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía 2.^a, núm. 7502/2015, de 8 de marzo de 2018”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión* núm. 39, Wolters Kluwer, 1 de junio de 2018. Disponible online en Smarteca.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17 ed., Tecnos, Madrid, 2006.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La gestión tributaria: una reforma necesaria*. Centro de Publicaciones Universidad de Alicante, 2001.

MELLADO BENAVENTE, F.M., “La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria”, en AA VV, *La aplicación de los tributos en la nueva LGT*, IEF, Madrid, 2005.

MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*. Civitas -Thomson Reuters. Madrid. 2018.

MERINO JARA, I., “La aplicación de los tributos: principios y normas comunes”, en VV AA, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid, 2014.

MERINO JARA, I., “Facturas e IV A (a propósito de la STJCE de 5 de diciembre y 1996, As. C-85/95, Reisdorj)”, *Quincena fiscal*, núm. 11, 1997, pp. 41-46.

MERINO JARA, I., *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1999.

MERINO JARA, I., “La Reforma de la facturación en el IVA”, *Noticias de la Unión europea*, núm. 215, 2002.

MICHELI, G. A. y SENTIS MELENDO, S., *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1961.

MIGUÉLEZ FREIRE, A., “La opacidad de las resoluciones de los TEA y sus consecuencias”, *Documentos-Secciones*, Sección Derechos y Garantías, 18 de diciembre de 2017, AEDAF. Disponible online en www.aedaf.es

MIGUÉLEZ FREIRE, A., “Los documentos “incrustados” en los acuerdos de liquidación: otra irregularidad de la AEAT”, *Documentos del Gabinete de Estudios*, julio de 2019, AEDAF. Disponible online en www.aedaf.es

MONTERO AROCA, J., *El Proceso civil. Los procesos ordinarios de declaración y de ejecución*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

MONTERO AROCA, J., GÓMEZ COLOMER, J.L., BARONA VILAR, S., CALDERÓN CUADRADO. M.P., *Derecho jurisdiccional II, Proceso civil*, 26ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: momento de su aportación” en AA VV, *XI Congreso Tributario. La Justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF. Ediciones Foro Jurídico. Valencia, 2016.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015.

MORIES JIMÉNEZ, M.T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

MORILLO MÉNDEZ, A., “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IV del Real Decreto 1065/2007”, en AA VV (Coord. A. MANTERO SÁENZ), *La Aplicación de los Tributos. Comentarios al Reglamento*, Ciss, Valencia, 2008.

MUÑOZ SABATÉ, L., *Técnica probatoria: estudios sobre las dificultades de prueba en el proceso*, Wolters-Kluwer, Barcelona, 2017.

MUÑOZ SABATÉ, L., *Fundamentos de prueba judicial civil*, J. M. Bosch editor, Barcelona, 2001.

NAVARRO FAURE, A., *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, La Ley, Madrid, 2007.

OROZCO ARANDA, F.: “Requisitos genéricos para la admisibilidad de la prueba en las reclamaciones económico-administrativas y en el recurso de reposición” en AA VV *Ponencias del VI Congreso Tributario. Octubre 2010*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011.

ORTIZ CALLE, E., “El procedimiento de comprobación limitada”, en AA VV, Dir. J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA y J. ZORNOZA PÉREZ, *Tratado sobre la Ley General Tributaria (Homenaje a A. RODRÍGUEZ BEREJO)*, Tomo II, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010.

ORTIZ DIAZ, J., “El precedente administrativo”, *Revista de Administración Pública*, Nº 24, 1957, pp. 75-116.

PALAO TABOADA, C. “La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 32, 1986.

PALAO TABOADA C., “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (artículo 114)” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda*, Vol. II, IEF, Madrid, 1991.

PALAO TABOADA, C., “Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General tributaria”, *Crónica Tributaria* núm. 63, 1992.

PALAO TABOADA, C. “Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 376, julio-2014, pp. 5 a 48.

PANCORBO LÓPEZ, M.L., *Las costumbres y los usos bancarios, como fuentes del Derecho: su concreción en materia de protección de la clientela bancaria*, Universidad de Granada, Granada, 2005.

PATÓN GARCÍA, G., “Análisis comparativo sobre la tutela del contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada y en el procedimiento inspector”, en AA VV (Dir. J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA y J. ZORNOZA PÉREZ), *Tratado sobre la Ley General Tributaria (Homenaje a A. RODRÍGUEZ BEREJO)*, Tomo II, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010.

PATÓN GARCÍA, G., “Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 127, 2005, pp. 605-639.

PATÓN GARCÍA, G., “Una nueva visión de la potestad de comprobación a la luz de la solicitud de ampliación de actuaciones”, en AA VV, *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pp. 291-328.

PAZOS MÉNDEZ, S., “Los criterios de facilidad y disponibilidad probatoria en el proceso civil”, en AA VV, *Objeto y carga de la prueba*, ABEL LLUCH, X. y PICÓ I JUNO, J. (Dir.), J.M. Boch Editor, Barcelona, 2007, pp. 77 a 100.

PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Administrativo*, 10ª Ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020

PÉREZ ARRAIZ, J., *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006.

PÉREZ LUÑO, A.E., “La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y de la Justicia”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, núm. 15, Universidad de Sevilla, 2000.

PÉREZ MARTÍNEZ, J.M., “Procedimiento de verificación de datos (artículos 155 y 156 RGAT)”, en AA VV (Dir. C. ALCALÁ SACRISTÁN), *Manual de aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

PEREZ NIETO, R., “El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria. Régimen vigente tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. El deber de contribuir versus recaudación y represión”, en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016.

PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios” en AA VV, *Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011*, Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas-Thomson. Madrid, 2004.

PÉREZ ROYO, F., “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972.

PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La Prueba en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

PITA GRANDAL, A.M.: *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 1998.

PITA GRANDAL, A.M., “Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la L.G.T.” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda*, Vol. II, IEF, Madrid, 1991.

PRIETO-CASTRO FERRNÁNDIZ, L., *Derecho Procesal Civil*, 5º ed., Tecnos, Madrid, 1989.

PUGLIESE, M., *La prueba en el proceso tributario*, traducción de González Rodríguez, A., Editorial Jus, México, 1949.

RAMÍREZ OLLERO, J.I., *La Hacienda Pública frente al contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.

RAMOS HERRERA, A.J., “El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado no se puede negar por el hecho de que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos. Sentencia

del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2016 (Asunto C-516/14, Barlis)", *Sepin Top Jurídico*, noviembre de 2019, SP/DOCT/76017, Disponible online.

RAMOS PRIETO, J., "Aplazamientos y Fraccionamientos de pago", en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016.

REINA, D., *El uso del software libre en las administraciones públicas de la UE*, UOC, 2005, disponible en <https://www.uoc.edu/in3/dt/esp/reina0705.pdf>

RIBES KONINCKX, J.C., "Comprobación limitada" en AA VV, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, BOSCH CHOLBI, J.L. (coord.), CISS-AEDAF, Madrid, 2016.

RIBES KONINCKX, J.C., "Disposiciones generales del ordenamiento tributario", en *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

RIBES RIBES, A., "Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2016", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 115, Cuarto trimestre de 2016, pp. 178-180.

RIVAYA FERNÁNDEZ-SANTA EULALIA, J., "Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394, enero de 2016, Centro de Estudios Financieros, pp. E1-E56.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", en *Revista*

Española de Derecho Constitucional, núm. 36, septiembre-diciembre 1992, pp. 9-70, Disponible descarga en Dialnet.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “Carga de la prueba, medida de la prueba y valoración de la prueba”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 244, 2003, pp. 103 a 110.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 344, 2011, pp. 5 a 50.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

ROMERO PLAZA, C., *Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

ROMERO PLAZA, C., FERRER JARAIZ, J. y PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La valoración de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones/participaciones en entidades no cotizadas: cuestiones conflictivas en relación con la aplicación del artículo 37.1.b) de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Monografía 10, AEDAF, Madrid, 2019.

ROSENBERG, L. y KROTOSCHIN, E., *La carga de la prueba*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1956.

ROVIRA FERRER, I., “La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales”. *Revista de Contabilidad y*

Tributación. Centro de Estudios Financieros. Agosto-Septiembre 2017- Núms. 413-414.

RUBIO ALAMILLO, J., “El correo electrónico como prueba en procedimientos judiciales”, *Diario La Ley*, Nº 8808, Sección Práctica Forense, 21 de Julio de 2016, LA LEY 5737/2016. Disponible online.

RUIBAL PEREIRA, L., *La aportación de prueba documental en los procedimientos tributarios: evolución jurisprudencial y cuestiones pendientes*, Francis Lefebvre, Madrid, 2019.

RUIBAL PEREIRA, L., “Medidas correctoras y represivas del fraude fiscal en vía administrativa”, en AA VV, *El fraude fiscal en España*, E. GIMÉNEZ-REYNA y S. RUIZ GALLUD Coordinadores, AEDAF - Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2018.

RUIZ GARIJO, M., en “La gestión tributaria”, en VV AA, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, (Dir. MERINO JARA), Tecnos, Madrid, 2014, pp. 444 a 472.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Sexta edición, Universidad Complutense, Madrid, 1988.

SÁINZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho: introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, Vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

SÁINZ MORENO, F., “La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados”, *Revista de Administración Pública*, núm. 89, pp. 239-314. Disponible online en Dialnet.

SALA SÁNCHEZ, P., “Algunas cuestiones problemáticas actuales en la aplicación del Derecho Tributario” en AA VV *Ponencias del VII Congreso Tributario. Mayo 2011*. Consejo General del Poder Judicial – AEDAF, Madrid, 2011.

SALVO TAMBO, I., “Las consultas tributarias”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Artículo 107” en ALONSO GONZALEZ L.M.; ARAGONES BELTRAN, E.; ARIAS ABELLAN, M.D.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; SANCHEZ GALIANA, J.A.; y SOPENA GIL, J., *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1.995.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 87, 1995, pp. 421-457.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho Tributario”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 325, CEF, abril 2010, pp. 47 a 72.

SÁNCHEZ SERRANO, L., “La prueba. Comentarios a los artículos 114 a 119 de la LGT”, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, T. II, Edersa, Madrid, 1983.

SANCHÍS CRESPO, C. y CHAVELI DONET, E.A., *La prueba por medios audiovisuales e instrumentos de archivo en la LEC 1/2000 (Doctrina, jurisprudencia y formularios)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002

SANZ RUBIALES, I., “El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 7, enero-junio 2000, disponible online <https://recyt.fecyt.es/index.php/RDCE/article/view/48473/29943> pp. 91 a 122.

SECCION DE DERECHOS Y GARANTIAS Y PRACTICA TRIBUTARIA, *Acta de la Sesión de 5 de noviembre de 2018*, Secciones, AEDAF, Disponible en www.aedaf.es.

SCHAUER, F.F., *Thinking Like a Lawyer: a New Introduction to Legal Reasoning*, Harvard University Press, Cambridge, 2009.

SENTÍS MELENDO, S., *La prueba: los grandes temas del derecho probatorio*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1978.

SERRA DOMÍNGUEZ, M., *Estudios de derecho procesal*, Ariel, Barcelona, 1969.

SERRA DOMÍNGUEZ, M., “De la prueba de las obligaciones”, en *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, Tomo XVI, vol. 2, ALBALADEJO M. (Dir.), Ed. Edersa, 2ª ed. Madrid, 1991.

SOLER ROCH, M. T., “Deberes tributarios y derechos humanos”, en *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, núm. 30/1995, pp. 101-115.

SUBERBIOLA GARBIZU, I., “Aspectos problemáticos de la práctica de la prueba en el ámbito tributario”, en AA VV, *Conflictos actuales de derecho tributario*:

Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera, coord. EVA MARIA CORDERO GONZÁLEZ; GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (dir.), PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (dir.), SESMA SÁNCHEZ, B. (dir.), Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2017, pp. 627 a 656.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Revista española de derecho financiero*, Civitas, ISSN 0210-8453, Nº 82, 1994, p. 265-294.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades” en la obra colectiva ZORNOZA PÉREZ, J. (dir), *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid. Consejo General del Poder Judicial, Centro de Documentación Judicial, 2005.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.100, 1998, pp. 691-727.

TORREGROSA CARNE, M.D., “Posicionamiento de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto del concepto de gasto no deducible entendido como gasto no necesario contenido en anteriores tributos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol.I parte Estudio, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 1997. Disponible en Base de Datos Aranzadi Instituciones.

URÍA GONZÁLEZ, R., *Derecho mercantil*, 28ª ed. rev., Marcial Pons, Madrid, 2001.

URIOL EGIDO, C., “La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general”, *Documentos de trabajo*, nº 29, 2002, Instituto de Estudios Fiscales, Disponible online en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_29.pdf

UTANDE SAN JUAN, J.M., “Información y asistencia a los obligados tributarios y colaboración social en la aplicación de los tributos”, en VVAA, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

VALERO CANALES, L., “La práctica de la prueba electrónica. Metodología”, *Práctica de Tribunales*, núm. 130, enero-febrero 2018, Editorial Wolters Kluwer, LA LEY 367/2018.

VEGA BORREGO, F.A., “El valor probatorio de las actas y diligencias de la inspección de los tribunales en el orden jurisdiccional, administrativo y penal”, *Revista de estudios económicos y empresariales*, núm. 11, 1998, pp. 221 a 246.

VEGA BORREGO, F.A., “Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 440, CEF, noviembre 2019, pp. 119-144.

VILLAR ROMERO, J.M., *Derecho procesal administrativo*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.

VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., “Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas”. *Dereito. Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 22, Noviembre, 2013, pp. 685-715.

ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47-48, 1985, pp. 463-500.