

# Límites temporales a la aportación de pruebas en los procedimientos tributarios de revisión

Clara Jiménez Jiménez

Socia de Pérez-Llorca

DEPARTAMENTO DE FISCAL

|   |           |
|---|-----------|
| <b>I. Introducción</b>  | <b>34</b> |
| <b>II. La prueba en Derecho Tributario</b>  | <b>35</b> |
| 1. La regulación de la prueba en la Ley General Tributaria  | 35        |
| 2. El momento de presentación de pruebas en el procedimiento tributario   | 36        |
| <b>III. La doctrina del Tribunal Supremo sobre la aportación extemporánea de prueba</b>                                     | <b>38</b> |
| 1. Planteamiento de la cuestión   | 38        |
| 2. La interpretación del Tribunal Supremo   | 39        |
| 2.1. La naturaleza de los procedimientos de revisión  | 40        |
| 2.2. Los argumentos contra los distintos fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida                                    | 41        |
| <b>IV. Consideraciones sobre los límites a la aportación de prueba en los procedimientos tributarios</b>                    | <b>42</b> |
| 1. Las normas reguladoras del procedimiento económico-administrativo reconocen la posibilidad de aportar nuevas pruebas     | 42        |
| 2. La doctrina jurisprudencial soluciona problemas y evita la mala praxis procedimental                                     | 43        |
| 3. La posibilidad de aportar nuevas pruebas es una exigencia de la naturaleza de la jurisdicción contencioso-administrativa | 47        |

# Índice/



**Resumen:** El administrado tiene la obligación de colaborar con la Administración y aportar todas las pruebas necesarias para la fijación de los hechos de relevancia jurídica. La controversia surge en los supuestos en los que el administrado no aporta esas pruebas en el momento procedimental oportuno y pretende hacerlo después, en el curso de un procedimiento de revisión.

En el ámbito tributario no existe una regla expresa para estos supuestos, por lo que cabe cuestionar la procedencia de admitir esas pruebas que, obviamente, no pudieron ser valoradas por la Administración en el momento de dictar el acto impugnado.

El trabajo aborda ese problema desde una perspectiva general, analizando la regulación sobre la prueba contenida en la Ley General Tributaria y, también, las últimas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia.

**Abstract:** Taxpayers are obliged to collaborate with the tax authorities and to submit all the pieces of evidence needed to establish the facts that are relevant to the case from a legal perspective. The controversy arises in those cases where the taxpayer does not submit such evidence at the appropriate moment in the proceedings, and subsequently attempts to do so during the appeal phase.

Tax regulations do not provide an express rule for these cases. As a result, it can be argued whether such evidence –that logically was not assessed by the tax authorities at the time the contested decision was issued– should be accepted.

This article analyses this aspect from a general perspective by reviewing the regulation of the burden of the proof in the General Tax Law, as well as the latest judgments issued by the Supreme Court in this regard.



**Palabras clave:** Prueba, carga de la prueba, procedimiento, proceso, plazos, jurisprudencia.

**Keywords:** Evidence, burden of proof, proceedings, deadlines, case law.

# Límites temporales a la aportación de pruebas en los procedimientos tributarios de revisión

## I. Introducción

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se hace efectivo a través de distintos procedimientos de diferente naturaleza que, en su mayoría, pueden ser encuadrados en la categoría genérica de “aplicación de los tributos”.

La “aplicación de los tributos”, según el artículo 83 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), 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*”. Por tanto, la determinación de las obligaciones tributarias tendrá lugar, normalmente, a través de alguno de los procedimientos encuadrados en esta categoría y, lógicamente, los hechos relevantes de dicha cuantificación deben fijarse en esta fase de “aplicación de los tributos”.

Ello permite cuestionar si la Administración está obligada a tomar en consideración nuevas pruebas que, por distintos motivos, no hubieran sido aportadas por el obligado tributario en el procedimiento de aplicación de los tributos. La duda se plantea, especialmente, en los supuestos en que el contribuyente aporta esas nuevas pruebas en los procedimientos de revisión (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa).

Si los procedimientos de revisión tuvieran por objeto comprobar la legalidad de la actuación de la Administración, estas reclamaciones o recursos deberían ser desestimados porque la falta de aportación de pruebas por parte del obligado tributario no puede serle reprochada a la Administración. Sin embargo, si los procedimientos de revisión tuvieran por objeto comprobar la legalidad del acto impugnado, la solución debería ser distinta, por motivos obvios.

En el ámbito del Derecho Administrativo el problema tiene un tratamiento específico en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, donde se establece que no se tendrán en cuenta en la resolución de recursos las pruebas que no hubieran sido oportunamente aportadas en el trámite de alegaciones, salvo que dicha omisión no fuera imputable al administrado. No obstante, la aplicación de esa regla a los procedimientos de revisión de actos tributarios resulta muy cuestionable.

El objeto del presente trabajo es analizar los distintos motivos existentes a favor y en contra de las interpretaciones posibles, tomando en consideración la normativa reguladora y las últimas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en relación con esta materia.

---

1 En relación con ello, pueden verse los trabajos ya clásicos de ROSENBERG, L., *La carga de la prueba*, trad. esp. de E. Krotoschin, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires 1956; PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, Estudio preliminar incluido en la traducción de la obra de BERLIRI, a., *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1974; PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La prueba en el Derecho Tributario*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1975.

---

2 Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Ed. McGraw-Hill, Madrid 1996, pág. 25 y ss.

## II. La prueba en Derecho Tributario

La prueba es una institución esencial en el ordenamiento jurídico que, en materia tributaria, presenta destacadas singularidades<sup>1</sup>.

Una de ellas es la posición asimétrica de las partes en relación con el conocimiento de los hechos de relevancia jurídica<sup>2</sup>. En efecto, la realización del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria y el consecuente derecho de crédito de la Administración, pero el titular de esos derechos no suele tener conocimiento directo de la realización de esos hechos, lo que constituye un serio obstáculo para su ejercicio. Por ello, es lógico que la regulación de la prueba en Derecho Tributario reconozca alguna ventaja probatoria a la Administración para compensar esa desigualdad de partida en el conocimiento de los hechos<sup>3</sup>.

Otra importante singularidad es la existencia de un procedimiento especial de revisión de los actos de naturaleza tributaria, las reclamaciones económico-administrativas, que conviven con otros procedimientos de revisión típicamente administrativos, como el recurso de reposición. Ese procedimiento económico-administrativo tiene una naturaleza administrativa y no jurisdiccional, pero el extraordinario detalle de su regulación, que emula claramente a la del proceso contencioso-administrativo, ha provocado que se le atribuya ocasionalmente naturaleza *cuasi* jurisdiccional, lo que también tiene especial relevancia en la identificación de límites a la aportación de pruebas<sup>4</sup>.

### 1. La regulación de la prueba en la Ley General Tributaria

La regulación de la prueba en Derecho Tributario se contiene, esencialmente, en los artículos 105 a 108 de la LGT.

El artículo 105 de la LGT establece las reglas sobre la carga de la prueba y dispone que, en los procedimientos de aplicación de los tributos, *“quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*.

Esta regla parece coincidir con la vigente en el ámbito del Derecho privado, pero difiere claramente de aquella como consecuencia de la naturaleza legal e indisponible de la obligación tributaria. En efecto, el principio de legalidad tributaria, junto con el principio de objetividad de la actuación de la Administración, implica que los procedimientos tributarios estén regidos por el principio inquisitivo y no por el dispositivo. Por tanto, solo podrá hablarse de carga de la prueba en un sentido objetivo<sup>5</sup>, en tanto la Administración, en la medida de sus posibilidades, deberá suplir la eventual inactividad del obligado tributario para la consecución de todas las pruebas jurídicamente relevantes para la cuantificación de la obligación tributaria, con independencia de que su aportación favorezca los intereses de la Hacienda

---

3 Aquí se incluirían los deberes de información establecidos sobre el contribuyente y otros obligados tributarios y, también, algunas técnicas presuntivas que facilitan la carga de la prueba de hechos especialmente difíciles de acreditar. Sobre lo primero, puede verse, ampliamente, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2007, pág. 134 y ss. Respecto de lo segundo puede verse MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas... cit.*, pág. 30 y ss.

---

4 Como se dice en la STS de 10 de septiembre de 2018, Pon. Sr. Cudero, ECLI: ES:TS:2018:3091, *“El carácter administrativo del procedimiento que nos ocupa (y de los órganos encargados de su tramitación y resolución), empero, no obsta para identificar en su regulación legal unas características que, a diferencia de lo que ocurre con su equivalente respecto de los actos administrativos en general –el recurso de alzada–, le aproximan notoriamente al procedimiento jurisdiccional, a cuyo efecto basta con observar la amplísima regulación de la vía económico-administrativa, que contrasta con la parquedad con la que se disciplina en nuestro ordenamiento el mencionado mecanismo equivalente para agotar la vía administrativa en relación con los actos que no tienen naturaleza tributaria”*.

---

6 Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas... cit.*, pág. 30 y ss.

---

7 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, cit., pág. 98.

---

5 Vid. ROSENBERG, L., *La carga de la prueba*, cit., pág. 11 y ss., en donde se diferencia entre carga subjetiva y objetiva de la prueba, en función de las distintas consecuencias que se hacen derivar de la insuficiencia probatoria.

Pública o del contribuyente<sup>6</sup>. Por ello, se puede afirmar que la Administración no solo está autorizada, sino que también está obligada a investigar y comprobar de oficio, y sin consideración a las alegaciones de los interesados, todos los hechos jurídicamente relevantes para la cuantificación de la obligación tributaria<sup>7</sup>. Esta consideración desemboca en lo que para algunos es un axioma fundamental: la obligación de instrucción de los órganos de la Administración tributaria encargados de procedimientos de comprobación. Es a ellos a quienes les corresponde investigar y obtener pruebas que, por supuesto, han de pedirse en muchas ocasiones al contribuyente, que está obligado a colaborar con la Administración. Sin embargo, la formación del acervo probatorio necesario para fundamentar la regularización que en su caso se proponga es tarea de la Administración.

El artículo 106 de la LGT establece las normas sobre medios y valoración de la prueba y realiza una remisión a *“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”*<sup>8</sup>. Reconoce que la ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones y, finalmente, confiere especial relevancia probatoria a las facturas, aunque al mismo tiempo dispone que *“la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones”*, por lo que puede exigirse la aportación de pruebas específicas sobre la realidad de las operaciones a las que se refiere la factura.

Finalmente, el artículo 108 de la LGT, titulado *Presunciones en materia tributaria*, reconoce la naturaleza *iuris tantum* de las presunciones tributarias y establece distintas reglas sobre el valor probatorio de los registros públicos o los elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios. Las presunciones, pues, constituyen medios de prueba tanto a favor del contribuyente como de la Administración. En muchas ocasiones se considera que no hay pruebas claras y rotundas de alguna cuestión, pero no puede olvidarse que la misma puede probarse por presunciones.

## 2. El momento de presentación de pruebas en el procedimiento tributario

La LGT no contiene ninguna norma específicamente dirigida a determinar el momento en que deben ser aportadas las pruebas. Ello, desde una interpretación global del sistema tributario, puede considerarse lógico, ya que la traslación al contribuyente del deber de autoliquidar el impuesto y la ulterior sujeción a las actuaciones administrativas de comprobación e inspección determinan que los obligados tributarios deban conservar en su poder las pruebas de todos los hechos que sustenten sus pretensiones en cada procedimiento.

Por tanto, si durante un procedimiento de comprobación o inspección la Administración cuestionara los hechos alegados por el obligado tributario, este debería presentar en ese mismo momento las pruebas que pudieran acreditar la

---

8 Según PERIS GARCÍA, P., *La prueba en la reclamación económico-administrativa y en el recurso contencioso*, Ed. Aranzadi, Pamplona 1997, pág. 46, la finalidad de las actuaciones de comprobación administrativa guarda un claro paralelismo con la finalidad de la prueba como parte del proceso, lo que permitiría comprender esta remisión del legislador.

realidad de esos hechos y la rectitud de su actuación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En todo caso, esta omisión normativa adquiere especial relevancia jurídica si consideramos que en junio de 2014 se aprobó un Anteproyecto de ley de modificación de la LGT que, entre otras novedades, pretendía limitar el momento de aportación de nuevas pruebas. Ese Anteproyecto contenía una modificación del artículo 106 de la LGT, para añadir un nuevo párrafo con la siguiente redacción: *“Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite”*<sup>9</sup>.

Esa propuesta del Ministerio de Hacienda, sin embargo, no se incluyó en el Proyecto de Ley remitido al Congreso<sup>10</sup> y, consecuentemente, tampoco forma parte del texto finalmente aprobado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>11</sup>.

Esa renuncia a limitar por ley la aportación de pruebas en el procedimiento de revisión resulta especialmente significativa porque el artículo 96.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria disponía –y dispone– que *“una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución”*.

Por tanto, la modificación de la LGT pretendía dar cobertura legal a esa norma reglamentaria y, además, extender su ámbito de aplicación a los procedimientos de revisión. Consecuentemente, el hecho de que no llegara a buen término esa propuesta normativa puede ser interpretado como una renuncia del legislador a limitar la aportación de pruebas en los procedimientos de revisión.

Por todo ello es posible afirmar, como decíamos antes, que la LGT no contiene ninguna norma específicamente dirigida a determinar el momento en que deben ser aportadas las pruebas. Y, además, debe destacarse que esa omisión no es consecuencia de un olvido del legislador, porque el Ministerio de Hacienda elaboró una propuesta normativa para limitar el plazo de aportación de pruebas y esta decayó en el momento de iniciarse su tramitación parlamentaria.

---

9 Tal y como destaca HUESCA BOADILLA, R., *El momento de aportación de nuevas pruebas en el Procedimiento inspector*, en Quincena Fiscal, núm.22/2015, BIB 2015\17988, pág. 11.

---

10 Vid. [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L10/CONG/BOCG/A/BOCG-10-A-146-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L10/CONG/BOCG/A/BOCG-10-A-146-1.PDF).

---

11 Vid. [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-10143](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-10143).

### III. La doctrina del Tribunal Supremo sobre la aportación extemporánea de prueba

#### 1. Planteamiento de la cuestión

La necesidad de admitir o rechazar las pruebas aportadas por el obligado tributario una vez finalizado el procedimiento de comprobación o inspección ha sido cuestionada varias veces ante el Tribunal Supremo. Una de las últimas ocasiones en las que se ha abordado esa cuestión ha sido en la sentencia de 10 de septiembre de 2018<sup>12</sup>, que establece una doctrina especialmente relevante sobre la materia<sup>13</sup>.

El problema resuelto por el Tribunal Supremo en esta sentencia puede ser expuesto, sintéticamente, del siguiente modo. Una entidad no residente había solicitado la devolución del IVA, por lo que la Administración inició el correspondiente procedimiento de comprobación para verificar la procedencia de dicha devolución. En el curso del procedimiento, la Administración requirió al contribuyente para que aportara las facturas acreditativas de su derecho de deducción y aclaración detallada de las operaciones realizadas en España. Como el interesado no aportó esa documentación, la solicitud fue denegada.

Contra la resolución denegatoria, el contribuyente presentó recurso de reposición y aportó nueva documentación. La Administración requirió de nuevo la aportación de la documentación que consideraba imprescindible para la resolución del recurso, pero tampoco en ese momento fue proporcionada por el interesado, por lo que la Administración desestimó el recurso interpuesto.

El contribuyente presentó reclamación económico-administrativa contra las resoluciones desestimatorias y aportó nuevas pruebas que, ahora sí, justificaban la procedencia de la devolución del IVA. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central descartó valorar esta documentación aportada por entender que era extemporánea, por lo que se basó exclusivamente en los datos fácticos aportados en vía de gestión y desestimó la reclamación, considerando que la entidad no había acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 de la Ley del IVA para la obtención de la devolución solicitada.

Contra la resolución del TEAC, el contribuyente presentó recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que también fue desestimado por sentencia de 22 de septiembre de 2016<sup>14</sup>. El fundamento jurídico de dicha sentencia es, básicamente, el siguiente:

- Los empresarios no establecidos pueden solicitar la devolución del IVA, pero soportan la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.
- Junto a la regla general sobre la carga de la prueba, concurre el criterio de normalidad y facilidad probatoria, de manera que esta ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba.

---

12 Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018, Sección 2, Pon. Sr. Cudero, ECLI: ES:TS:2018:3091.

---

13 Más recientemente se ha hecho pública la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2019, Sección 2, Pon. Sr. Aguillo, ECLI: ES:TS:2019:667, pero reproduce íntegramente los fundamentos jurídicos de la sentencia de 10 de septiembre de 2018, por lo que nos referiremos exclusivamente a esta última para facilitar la comprensión del discurso.

---

14 Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de septiembre de 2016, Sección 6, Pon. Sra. Resa, ECLI: ES:AN:2016:3806

- El contribuyente debió atender el requerimiento en el que se le solicitaba aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, pues al no hacerlo impidió a la Administración reconocer ese derecho a la devolución, aun cuando la actora materialmente cumpliera todos los requisitos legales.
- El incumplimiento de las exigencias de naturaleza formal justifica la pérdida del derecho de deducción, sin que ello constituya una vulneración del principio de neutralidad en el IVA.
- El contribuyente presentó reclamación económico-administrativa y en ese momento aportó la documentación justificativa de su derecho a la devolución solicitada.
- El contribuyente no puede pretender que en fase económico-administrativa se tengan en cuenta hechos que no manifestó, a requerimiento de la Administración, en una fase procedimental anterior, encaminada a apreciar la concurrencia de los requisitos exigidos para reconocer el derecho a la devolución.
- El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos.
- Aceptar la posibilidad de aportar documentos requeridos convertiría la reclamación económico-administrativa en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.
- No se trata de llevar el rigor formal hasta sus últimas consecuencias, sino de atender a la naturaleza y finalidad de cada procedimiento.

El contribuyente presentó recurso de casación contra la sentencia desestimatoria de la Audiencia Nacional, que fue admitido a trámite por Auto del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2017, precisando que la primera cuestión de interés para la formación de jurisprudencia consistía en *“determinar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 236 de la LGT, el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa”*<sup>15</sup>.

---

15 Vid. Auto del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2017, Sección 1, Pon. Sr. Huelin, ECLI: ES:TS:2017:5029A.

---

16 Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018, Sección 2, Pon. Sr. Cudero, ECLI: ES:TS:2018:3091, Fundamento de Derecho Tercero

## 2. La interpretación del Tribunal Supremo

En la resolución del recurso de casación, el Tribunal Supremo anuló la sentencia de instancia y estableció como criterio jurisprudencial que es posible la presentación en sede económico-administrativa de pruebas no aportadas durante los procedimientos de gestión o inspección, *“sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar –al adoptar su resolución– tales elementos probatorios. Todo ello, con*



*una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente*<sup>16</sup>.

En la fundamentación de esa decisión se pueden identificar dos bloques de argumentos: los referidos a la naturaleza del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas; y los referidos a rebatir los argumentos contenidos en la sentencia recurrida.

## 2.1. La naturaleza de los procedimientos de revisión

La sentencia comienza recordando el carácter administrativo y no jurisdiccional del procedimiento económico-administrativo, pero destaca que su regulación legal tiene unas características básicas que, a diferencia de lo que ocurre con su equivalente respecto de los actos administrativos en general, *“lo aproximan notoriamente al procedimiento jurisdiccional”*.

De la pormenorizada regulación legal del procedimiento, la sentencia destaca el artículo 236 de la LGT que impide al tribunal *“denegar la práctica de pruebas cuando se refieran a hechos relevantes”*, y que solo le permite dejar de examinar aquellas *“que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas”*.

Asimismo, destaca el contenido del artículo 237.1 de la LGT, donde se establece que *“las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante”*. Dicho precepto está en clara conexión con el artículo 239.2 de la LGT, en donde se dispone que la resolución que ponga fin al procedimiento decidirá *“todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”*.

Finalmente, en relación con la prueba en el procedimiento, destaca la sentencia que el artículo 57 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, reitera que *“el tribunal solo podrá denegar la práctica de pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, le permite ordenar la práctica de las pruebas previamente denegadas y le faculta para requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación”*.

La regulación del procedimiento administrativo común es, sin embargo, muy distinta, puesto que el artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, establece que *“no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho. Tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas*

---

16 Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018, Sección 2, Pon. Sr. Cudero, ECLI: ES:TS:2018:3091, Fundamento de Derecho Tercero.

cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado”.

Todo ello permite al Tribunal entender que existen diferencias significativas en la regulación de la prueba en el procedimiento económico-administrativo y en el procedimiento administrativo común.

## 2.2. Los argumentos contra los distintos fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida

En primer lugar, la sentencia explica los motivos por los que no resultan de aplicación supletoria las reglas del procedimiento administrativo común, destacando que *“no cabe aplicación supletoria de otra ley cuando la cuestión está expresamente regulada en aquella que la disciplina. En otras palabras, solo hay supletoriedad cuando es necesario llenar una omisión de la normativa aplicable o interpretar sus disposiciones de forma que se integren debidamente con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes”*. Así, en el supuesto considerado es obvio que la regulación del procedimiento económico-administrativo ha de considerarse completa y, además, prevé expresamente que el órgano revisor debe admitir y valorar las pruebas propuestas, salvo que *“se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas”*.

Además, la sentencia destaca que la jurisprudencia más reciente reconoce el derecho del obligado tributario a presentar pruebas en fase de revisión, citando a tal efecto las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017<sup>17</sup>, de 24 de junio de 2015<sup>18</sup> y de 20 de junio de 2012<sup>19</sup>.

En relación con la pretendida desnaturalización del procedimiento, invocada en la sentencia recurrida, el Tribunal Supremo entiende que su criterio no vacía de contenido el procedimiento de aplicación de los tributos, porque *“en el seno de este procedimiento será en el que naturalmente el contribuyente justificará el derecho pretendido”*. Pero *“ese contenido natural no puede ser obstáculo para que el interesado pueda discutir con plenitud la decisión que en el procedimiento se adopte con todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico le brinda”*.

Es más, la sentencia del Tribunal Supremo analizada sostiene que *“la inutilidad a la que se refiere la sentencia sería predicable, si prosperase el criterio sostenido en la sentencia recurrida, no del procedimiento de aplicación de los tributos, sino de la vía económico-administrativa, que se convertiría en una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo”*.

Y todavía añade un último argumento en defensa de su tesis, que deriva de la aproximación de las reglas del procedimiento económico-administrativo a las del proceso judicial, que permitiría aplicar a ese procedimiento *“la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una*

---

17 Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, Sección 2, Pon. Sr. Martínez Micó, ECLI: ES:TS:2017:1509. Puede verse un breve comentario a esta sentencia en NICOLAU, N., y ÁLVAREZ, I., *Aportación en sede de revisión de nuevos documentos no presentados ante la AEAT en fase de investigación o inspección*, en La Ley Digital, núm. 11719/2017. También resume y comenta el contenido de esa sentencia PUERTA ARRÚE, A., *Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017*, en Revista de Contabilidad y Tributación CEF, núm. 424 (julio 2018).

---

18 Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015, Sección 2, Pon. Sr. Garzón, ECLI: ES:TS:2015:3130.

---

19 Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012, Sección 2, Pon. Sr. Frías, ECLI: ES:TS:2012:5502.

*nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías jurisdiccionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida”.*

#### **IV. Consideraciones sobre los límites a la aportación de prueba en los procedimientos tributarios**

Lo expuesto hasta el momento permite apreciar la dificultad de encontrar una solución única que concilie todos los intereses en conflicto, sobre todo por la enorme casuística que cabe imaginar en relación con la cuestión planteada. En todo caso consideramos acertada la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas de 10 de septiembre de 2018 y 21 de febrero de 2019, aunque nos parece oportuno realizar algunas consideraciones sobre la misma.

##### **1. Las normas reguladoras del procedimiento económico-administrativo reconocen la posibilidad de aportar nuevas pruebas**

La LGT, al regular el procedimiento económico-administrativo, reconoce abiertamente la posibilidad de practicar todas las pruebas necesarias para alcanzar el mejor conocimiento posible de los hechos jurídicamente relevantes. Así, el artículo 236.4 de la LGT dispone taxativamente que *“no cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes”*.

Asimismo, el artículo 237.1 establece que las reclamaciones y recursos económico-administrativos *“someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”*. De este modo, se viene a reconocer al órgano económico-administrativo una potestad prácticamente ilimitada para indagar sobre la realidad de los hechos acaecidos, como una premisa lógica y necesaria para dictar una resolución ajustada a derecho.

Es cierto que en el procedimiento administrativo general existe una relevante limitación a la solicitud o aportación de pruebas, pero esa restricción, contenida en el artículo 118.1 de la Ley 39/2015, relativa a los procedimientos de revisión no es directamente aplicable a los procedimientos tributarios porque la Disposición Adicional Primera de esa misma ley dispone expresamente que los procedimientos de aplicación de los tributos y los de revisión tributaria *“se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley”*. Consecuentemente, la existencia de una regulación específica y detallada en relación con la prueba en los procedimientos de revisión determina la imposibilidad de aplicar un precepto que, como hemos visto, limita la aportación de pruebas y solo es de aplicación supletoria.

Ello significa, desde nuestro punto de vista, que no hay límites objetivos a la actividad probatoria en los procedimientos de revisión tributaria. Lo cual, por otra parte, resulta totalmente lógico y coherente con la naturaleza pública de los intereses en juego y la vigencia de un principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, en virtud del cual la Administración no puede disponer de su derecho ni aceptar una tributación distinta de la prevista en la ley<sup>20</sup>.

Es cierto que, eventualmente, podrían establecerse límites a la aportación de pruebas en los procedimientos de revisión derivados de los principios generales del Derecho y, en particular, de la prohibición del abuso de Derecho. Pero esa limitación no tendría carácter objetivo, como la contenida en el artículo 118 de la Ley 39/2015, sino que exigiría realizar una valoración específica de la conducta del recurrente para calificarla como abuso de Derecho. En nuestra opinión, la limitación fundamental ya está contenida en las mencionadas sentencias del Tribunal Supremo: que las pruebas se aporten de manera abusiva y maliciosa. Ese debería ser el límite para admitir su aportación extemporánea.

## 2. La doctrina jurisprudencial soluciona problemas y evita la mala praxis procedimental

Los actos de liquidación determinan la deuda exigible a cada contribuyente y, para ser absolutamente respetuosos con los principios de justicia tributaria, deberían dictarse con el mejor conocimiento posible de los hechos jurídicamente relevantes. Sin embargo, la Administración no siempre puede conocer los hechos en su integridad, por lo que la colaboración del obligado tributario puede resultar necesaria para alcanzar ese objetivo, especialmente en los supuestos en que solo él dispone de los medios de prueba que pueden acreditar la realidad de unos determinados hechos.

Por ello, todos los procedimientos de aplicación de los tributos prevén la intervención de la Administración y del administrado en la fijación de los hechos jurídicamente relevantes, porque solo de ese modo se puede alcanzar ese apreciado objetivo. En este contexto, la falta de colaboración del contribuyente constituye un problema jurídico concreto que merece una solución específica.

En determinados casos, el ordenamiento jurídico prevé esa contingencia y establece disposiciones supletorias, que son aquellas dictadas con la finalidad de suplir un eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica tributaria cuya constancia es necesaria para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable<sup>21</sup>. Esto es lo que sucede, por ejemplo, en los supuestos en los que la Administración no conoce a todos los cotitulares de un bien<sup>22</sup>; o, también, en los que la Administración no dispone de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible<sup>23</sup>.

En otros casos, por el contrario, no hay una solución específica y es necesario acudir a las reglas generales sobre la carga de la prueba, que implicarán la no aplicación de las consecuencias jurídicas cuyo fundamento fáctico no fue

---

20 *Vid.* RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., La prueba en Derecho Tributario, *cit.* pág. 94.

---

21 *Vid.*, ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas*, *cit.*, pág. 153 y ss., donde se cita como ejemplo la "presunción de conmorienca" establecida en el artículo 33 del Código Civil.

---

22 *Vid.* artículo 35.7 LGT.

---

23 *Vid.* artículo 53 LGT.

suficientemente probado. En estos supuestos, la solución más coherente con el principio de legalidad tributaria consiste en aceptar las pruebas aportadas, aunque esa aportación haya sido tardía, porque solo de este modo se logra una cuantificación de la obligación tributaria respetuosa con el mandato contenido en la ley.

Por tanto, la aceptación extemporánea de pruebas debe valorarse positivamente porque permite una mejor identificación de los hechos jurídicamente relevantes y, consecuentemente, una cuantificación de la obligación tributaria más respetuosa con los principios de justicia tributaria. Además, esa doctrina, en los términos en que ha sido formulada por el Tribunal Supremo, resuelve otros problemas de mala praxis procedimental.

Nos referimos, en primer lugar, a los supuestos de imprecisión de los requerimientos de documentación. Se trata de casos en los que la Administración solicita de forma genérica la aportación de *“cualesquiera otras pruebas”* justificativas de una determinada realidad, sin que resulte fácil identificar los medios de prueba que deben ser aportados para acreditar esos hechos. Así sucede, por ejemplo, en los casos en los que se cuestiona la residencia habitual de un contribuyente, la efectiva presencia en el extranjero de una UTE o la valoración de un intangible.

En estos supuestos el contribuyente puede desconocer los medios de prueba que debe aportar para lograr acreditar los hechos cuestionados por la Administración o, sencillamente, puede aportar los que juzgue suficientes, y que luego el órgano administrativo valore como insuficientes. Por ello, pese a su buena disposición, puede fracasar en su intento de convencer a la Administración sobre la efectiva realidad de los hechos cuestionados. Y la Administración, que *“tiene la facultad jurídica de definir y valorar los elementos del hecho imponible que no tengan una expresión concreta y cuantificable”*<sup>24</sup>, puede considerar insuficientemente acreditados dichos extremos y rechazar las pretensiones del contribuyente.

En ese contexto, parece totalmente razonable permitir a ese contribuyente la aportación de nuevas pruebas en fase de revisión porque la insuficiencia probatoria no ha sido consecuencia de su desidia o de su estrategia, sino de la dificultad de identificar los medios de prueba necesarios para la acreditación de unos hechos o, también, de la falta de precisión del requerimiento de la Administración<sup>25</sup>. Procede volver a recordar a este respecto que, frente a la carga de la prueba del contribuyente, está la obligación de instrucción de la Administración. Es imprescindible que tal instrucción se realice de manera escrupulosa, informando al contribuyente de las pruebas pertinentes y no realizando requerimientos genéricos. Pero, sobre todo, es imprescindible que el contribuyente sea informado durante la actuación de la suficiencia o insuficiencia de las pruebas para que, con tiempo suficiente, prepare las pruebas necesarias para la defensa de sus derechos. Si a un contribuyente se le solicita prueba de su derecho a determinado beneficio jurídico, este aporta lo que tiene en su poder, y al final de la comprobación se encuentra con la *“sorpresa”* de que es insuficiente, muy probablemente no podrá ya obtener el resto de pruebas que, caso de haber conocido la situación con tiempo, hubiera podido recabar. Ese contribuyente es posible que tenga que proveer las mismas

---

24 Vid. RAMALLO MASSANET, J., *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I)* en revista Crónica Tributaria, núm. 76, 1995, pág. 82.

---

25 Esta es la conclusión a la que llega también el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 23 de enero de 2014 (RG 761/2012), en la que se estima el recurso y se admite el Derecho del recurrente a aportar nuevas pruebas en fase de revisión, porque había aportado los *“medios de prueba en los términos indicados en el requerimiento, tal como se indica en el antecedente de hecho primero de esta resolución. No obstante, no se aportó aclaración de las operaciones realizadas en España ni del destino de los bienes y servicios adquiridos, y es precisamente en la ausencia de esta información, que se califica como de simple aclaración, en la que la Administración tributaria fundamenta la denegación de la solicitud de devolución controvertida”*.

en la fase de revisión, sin que sea procedente poner límites a esa aportación que, en el fondo, ha sido causada por una deficiente instrucción. La mayor parte de las veces esa deficiente instrucción no constituye una actuación contraria al ordenamiento jurídico que comporte directamente un “reproche jurídico” (nulidad de lo actuado), pero cada vez más los tribunales aprecian indefensión del obligado tributario y ordenan retrotraer las actuaciones.

La otra mala praxis procedimental que resuelve la doctrina del Tribunal Supremo es la del contribuyente que, por estrategia, desatiende los requerimientos de aportación de prueba realizados por la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos para desplegar toda su actividad probatoria en un momento ulterior durante la tramitación de los procedimientos de revisión.

Este tipo de actuaciones son bien conocidas por la Administración, tal y como se desprende de su interés por introducir cambios normativos orientados a su erradicación. Sin embargo, conviene destacar que el número de expedientes en los que se aprecia ese tipo de conductas debe ser un porcentaje mínimo respecto del total de procedimientos tramitados cada año, por lo que puede parecer desproporcionada la pretensión de prohibir en todo caso la aportación extemporánea de pruebas por el hecho de que en algunos casos pueda apreciarse ese abuso de derecho por parte del contribuyente.

En todo caso, ese eventual problema también es resuelto por la doctrina del Tribunal Supremo comentada, en tanto expresamente dispone que la posibilidad de aportar nuevas pruebas en el procedimiento de revisión queda vedada en los supuestos de actuación abusiva o maliciosa. Se trata, en nuestra opinión, de una solución correcta y proporcionada para resolver un problema real que, sin embargo, afecta a un pequeño número de contribuyentes.

Es cierto que resulta difícil identificar en abstracto los distintos comportamientos que pueden ser calificados como abusivos o maliciosos<sup>26</sup>, pero no lo es menos que, cuando se está ante ellos, se suele tener claro que lo son. Este aparente problema se disipará con el paso del tiempo, a medida que los tribunales se pronuncien sobre los distintos casos en los que la Administración califique de ese modo la conducta del contribuyente.

En relación con esta cuestión, resulta oportuno subrayar que la carga de la prueba sobre el abuso de derecho corresponde a la Administración, que tal y como afirma el Tribunal Supremo, deberá constatar *“debida y justificadamente en el expediente”* los motivos por los que considera que la conducta del interesado debe reputarse abusiva o maliciosa<sup>27</sup>.

Finalmente, cabe plantear la posibilidad de establecer restricciones a la aportación tardía de determinado tipo de pruebas. Este es un tema pendiente de abordar por los tribunales, pero sería el complemento perfecto para la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de septiembre de 2018 y de 21 de febrero de 2019. Se trataría de reconocer genéricamente la admisibilidad de las pruebas cuyos efectos jurídicos son inmediatamente apreciados por el

---

26 Aunque sí es posible imaginar algunos, como el retraso en aportar pruebas relacionadas con la transmisión de bienes y derechos cuando ello pueda determinar la prescripción del derecho de la Administración a regularizar la situación del adquirente de esos bienes y derechos.

---

27 Esta precisión cobra todo su sentido a partir de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2014, RG 6668/2012, en la que se aprecia una clara inversión de la carga de la prueba al afirmar que *“en el supuesto que nos ocupa, la interesada no acredita ante este Tribunal Central motivo alguno por el cual no proporcionó a la Inspección la documentación ahora aportada cuando fue requerida expresamente para ello en fase inspectora por lo que, no derivándose del expediente circunstancia alguna que impidiera tal aportación, debe concluirse que ello se debió, exclusivamente, a su libre decisión, y ello a la vista de los constantes requerimientos consignados en diligencias firmadas por el representante de la obligada tributaria”*.

---

28 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de noviembre de 2017, RG 483/2015.

---

29 Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, Sección 2, Pon. Sr. Martínez Micó, ECLI: ES:TS:2017:1509. Puede verse un breve comentario a esta sentencia en NICOLAU, N., y ÁLVAREZ, I., *Aportación en sede de revisión de nuevos documentos no presentados ante la AEAT en fase de investigación o inspección*, en La Ley Digital, núm. 11719/2017. También resume y comenta el contenido de esa sentencia PUERTA ARRÚE, A., *Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017*, en Revista de Contabilidad y Tributación CEF, núm. 424 (julio 2018).

---

30 Es oportuno destacar que esa apreciación contenida en la RTEAC era innecesaria para resolver el problema concreto planteado, como expresamente reconoce al afirmar seguidamente que *"centrándonos en el caso concreto que nos ocupa podemos comprobar que la documentación aportada por el interesado en el presente recurso de alzada acredita sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento seguido por la AEAT no resultó acreditado (el establecimiento permanente sito en Suiza fue gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades), debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto"*.

juzgador y, al mismo tiempo, establecer restricciones para aquellas otras cuyos efectos jurídicos son difíciles de determinar y exigen una actuación compleja de la Administración. En el fondo, tiene mucho que ver con la actuación maliciosa en la aportación tardía de pruebas ya que muchas veces esa conducta se realiza respecto de pruebas cuya adecuada valoración no puede hacerse por el tribunal, no obstante lo cual, se aportan tardíamente para evitar que el órgano que hubiera podido contradecirlas en el procedimiento de comprobación lo haga. Así, no es lo mismo aportar de forma tardía un certificado de residencia de un tercer país que unos soportes contables cuyas consecuencias jurídicas en la determinación de la base imponible requieren de una serie de actuaciones difíciles de realizar por parte del órgano revisor.

La necesidad de establecer esta diferenciación entre distintos tipos de prueba es abiertamente defendida en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de noviembre de 2017<sup>28</sup>, en la que explícitamente se afirma haber asumido la doctrina del Tribunal Supremo contenida en la sentencia de 20 de abril de 2017 sobre admisión de pruebas tardíamente aportadas<sup>29</sup>. Sin embargo, dicha resolución realiza la matización señalada, al afirmar que *"cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal Económico-Administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc...; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe"*.

En nuestra opinión, esa matización, que era innecesaria para la resolución del recurso<sup>30</sup>, desvirtúa sensiblemente la doctrina del Tribunal Supremo y, por ello, resulta difícilmente admisible. En primer lugar, porque no parece lógico que un órgano administrativo pueda atribuirse la competencia de interpretar la doctrina del Tribunal Supremo y reducir su ámbito de aplicación.

Y, en segundo lugar, porque no creemos que la aceptación de nuevas pruebas deba implicar la asunción de los órganos de revisión de competencias que no les corresponden. En esos casos, el órgano económico-administrativo no estaría obligado a "corregir" el contenido de la liquidación para adaptarla a la nueva situación, sino que debería limitarse a anular el acto impugnado, de tal modo que fueran los órganos de gestión o inspección quienes, en fase de ejecución, dictaran un nuevo acto administrativo a partir de los nuevos hechos probados.

---

31 Ese precepto, como es sabido, ha sido objeto de reinterpretación en diversas sentencias del Tribunal Supremo para limitar la exigibilidad de los intereses a los supuestos en los que la mora sea responsabilidad del deudor (*vid.* por todas, las sentencias de 9 de diciembre de 2013, Sección 2, Pon. Sr. Huelin, ECLI: ES:TS:2013:6088; 3 de abril de 2014, Sección 2, Pon. Sr. Martín Timón, ECLI: ES:TS:2014:1543; 26 de enero de 2017, Sección 2, Pon. Sr. Maurandi, ECLI: ES:TS:2017:212).



Es cierto que esa anulación del acto impugnado podría deparar un perjuicio para la Hacienda Pública, en tanto provocaría un retraso en el pago de deuda tributaria, pero ese perjuicio podría considerarse reparado a través de la exigencia de los correspondientes intereses suspensivos, que serían exigibles en virtud de lo establecido en el artículo 26.5 de la LGT<sup>31</sup>.

### 3. La posibilidad de aportar nuevas pruebas es una exigencia de la naturaleza de la jurisdicción contencioso-administrativa

Siempre se ha atribuido a la jurisdicción contencioso-administrativa una naturaleza revisora de la actuación de la Administración pública. Ello, como decíamos al principio de este trabajo, planteaba algunas dudas sobre el alcance de su actuación, que podía quedar limitado al control de la actuación de la Administración o, por el contrario, podía tener un alcance más amplio, extendiéndose a la legalidad de los actos impugnados, que exigiría el cumplimiento por parte de la Administración de las reglas que ordenaban su actuación y, además, la legalidad del acto resultante de dicha actuación.

Sin embargo, en la actualidad se considera que *“el derecho a la tutela judicial efectiva únicamente se satisface de forma plena abordando no solo la legalidad formal o extrínseca del acto recurrido, sino la procedencia o no en cuanto al fondo de la pretensión que en dicho proceso se articula”*<sup>32</sup>. Por lo que solo una jurisdicción plena sería capaz de dar respuesta a los problemas suscitados.

Por ello, existe un reconocimiento generalizado de que *“la jurisdicción contencioso-administrativa, si bien plena, es de naturaleza revisora. Esta caracterización determina que esté vedado a sus tribunales pronunciarse sobre pretensiones distintas de las esgrimidas por los contendientes en la vía administrativa, aunque nada les impide que, para decidir sobre las mismas, atiendan a motivos diversos de los hechos valer en aquella sede, ya se introduzcan ex novo por los interesados en la vía judicial o ya lo haga el propio órgano jurisdiccional de oficio, previo planteamiento de la tesis con arreglo a lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LJCA”*<sup>33</sup>.

Ello implica una considerable ampliación de las competencias de enjuiciamiento en sede contencioso-administrativa, que en la actualidad van mucho más allá del control de legalidad de la actuación de la Administración. Sobre todo tras la interpretación realizada por parte del Tribunal Supremo del *“principio de buena administración”*, que habilita el control de la legalidad de la actuación de la Administración y, además, permite *“en plenitud jurisdiccional, enjuiciar la conformidad jurídica de las liquidaciones cuando se pone en cuestión la conformidad de uno de los elementos esenciales del impuesto, como es la base imponible”*<sup>34</sup>.

En efecto, el *“principio de buena administración”*, referido esencialmente al deber de motivación de los actos administrativos<sup>35</sup>, ha sido desarrollado por la jurisprudencia de los últimos años para justificar un control jurisdiccional más amplio de la actuación de la Administración. Y ello porque, según esta jurisprudencia, la obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa

---

32 Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2018, Sección 2, Pon. Sr. Navarro Sanchís, ECLI: ES:TS:2018:31

---

33 Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, Sección 2, Pon. Huelin, ECLI: ES:TS:2018:488, con referencia a las SSTs de 23 de abril de 2012, Sección 2, Pon. Sr. Huelin, ECLI: ES:TS:2012:2616 y 18 de junio de 2012, Sección 2, Pon. Sr. Huelin, ECLI: ES:TS:2012:4223.

---

34 Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019, Sección 2, Pon. Sr. Montero, ECLI: ES:TS:2019:579.

---

35 Vid. Artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

---

36 Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2015, Sección 2, Pon. Sr. Fernández Montalvo, ECLI: ES:TS:2015:4326.



de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas<sup>36</sup>.

---

37 *Vid*, paradigmática, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019, Sección 2, Pon. Sr. Montero, ECLI: ES:TS:2019:579, en la que se anulan unas liquidaciones del IBI por considerar que los bienes no merecían la consideración jurídica de urbanos, pese a que el contribuyente no había conseguido una anulación de los actos catastrales que le reconocían esa naturaleza.

---

38 *Vid* las consideraciones realizadas por MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., en *AAV Informe sobre la Justicia Administrativa 2018*, dir. Díez Sastre, realizado por el Centro de Investigación de Justicia Administrativa de la UAM ([http://cija-uam.org/wp-content/uploads/2018/09/Informe\\_CIJA\\_2018FINAL.pdf](http://cija-uam.org/wp-content/uploads/2018/09/Informe_CIJA_2018FINAL.pdf)), en donde afirma que en las resoluciones administrativas en primera instancia, el porcentaje de estimaciones de los TEAR y TEA se sitúa—con muy leves variaciones interanuales—en el 40 % de las resoluciones totales (pág. 68); y que en sede jurisdiccional, el porcentaje de estimaciones totales y parciales en primera instancia se sitúa también en torno al 40 % (pág. 83).

Esta construcción dogmática del principio de buena administración revela el interés del Tribunal Supremo por encontrar soluciones justas a los problemas planteados, aunque ello suponga formalmente un apartamiento del mandato literal contenido en la ley. No se trata solo del interés por hacer justicia del caso concreto, prescindiendo del contenido en la norma aplicable, sino de un interés superior de crear jurisprudencia que contribuya a la creación de un ordenamiento jurídico más justo<sup>37</sup>.

En este contexto, resulta innegable que los tribunales de lo contencioso-administrativo tienen plenitud jurisdiccional para controlar la legalidad del acto administrativo, lo que justificaría su anulación en caso de conocer nuevas pruebas que pusieran de manifiesto la falta de veracidad de los hechos que lo sustentan.

Por tanto, siendo cierto que, en la normalidad de los casos, los tribunales de justicia deberán tomar en consideración las pruebas aportadas por el recurrente aunque no hubieran sido aportadas en sede administrativa, parece lógico reconocer a los tribunales económico-administrativos ese mismo derecho-deber. El procedimiento de reclamaciones económico-administrativas emula en su regulación al proceso contencioso-administrativo y, pese a ser un procedimiento administrativo, debería tender a aplicar en sus resoluciones la misma doctrina seguida por los tribunales de justicia en la resolución de los recursos<sup>38</sup>.

En definitiva, la aportación tardía de pruebas en los procedimientos de revisión no debería ser objeto de limitación absoluta y automática, sino de una valoración que, en cada caso, partiera de dos circunstancias: la correcta instrucción del expediente por el órgano que desarrolla la comprobación, y la ausencia (o no) de malicia en la actuación del contribuyente que aporta tardíamente la prueba. Es cierto que analizar caso a caso puede resultar complejo y comportar cierta inseguridad, pero es la eterna elección entre las reglas objetivas que en ocasiones no logran dar un tratamiento justo a situaciones concretas, y la certidumbre que acompaña a esas mismas reglas.