

Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

I. Introducción

Aunque no se trata de cuestiones novedosas, según veremos, sin embargo los problemas que vamos a abordar ahora, dos temas distintos, tienen un interés actual por diversos motivos, estando además relacionados ambos con la materia de la prueba en el ámbito de los procedimientos tributarios.

La primera cuestión que abordaremos nos suscita la correcta interpretación de una disposición contenida en el artículo 108 de la LGT, en la que, en materia de presunciones, dice la Ley:

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.

En concreto, la cuestión más relevante del precepto se va a situar en la determinación de si, quien alegue inexactitud o falsedad, ha de desarrollar alguna actividad adicional a la propia alegación, tendente a demostrar –probar- la verdad de su afirmación o no.

La segunda cuestión viene suscitada por una reciente Resolución del TEAC que, desde el 11 de octubre de 2001, sostiene que las pruebas han de ser aportadas por el contribuyente en el procedimiento de gestión o de inspección pues es entonces cuando el contribuyente debe actuar en defensa de su derecho

y la Administración dispone de facultades para investigarlas, no pudiendo ser tomadas en consideración las aportadas en un ulterior procedimiento revisor cuando por propia voluntad del interesado no fueron suministradas anteriormente.

Ambos temas tienen especial interés por cuanto cualquier solución que se defienda ha de moverse en un terreno complejo ya que afectará tanto a un derecho fundamental, de una parte, como a la necesidad de restringir posibles abusos por parte de los contribuyentes, de otra.

II. Algo sobre la prueba

Como sabemos, el artículo 24 de la Constitución ha dispuesto:

1. *Todas las personas tienen derecho a obtener 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 al 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.*

Se trata de la primera Constitución de los países europeos en la que se reconoce el derecho a la prueba como un derecho específico, aunque por su carácter procesal e instrumental el Tribunal Constitucional lo haya interpretado en correlación necesaria con el derecho a la tutela judicial exigiendo para su vulneración que se haya causado indefensión material al ciudadano. Si bien y de otra parte, fuerza expansiva de los derechos fundamentales y la doctrina de los Tribunales internacionales (TEDH esencialmente) lo ha dotado de eficacia en todos los órdenes procesales.

Así lo ha declarado el TC en la sentencia 082/2009 (Ponente el Magistrado don Manuel Aragón Reyes), dictada en un recurso de amparo, en la que venía a declarar que

“...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 (art. 24.2 CE) que denuncia la recurrente, sería preciso que ésta hubiera alegado y fundamentado 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...”

Respecto de su carácter, solamente hemos de decir que no es un derecho ilimitado –como cualquier otro- tratándose de un derecho constitucional de configuración legal, cuyo ejercicio responde a los cuatro principios de pertinencia, utilidad, oportunidad y de licitud; teniendo un contenido múltiple ya que comprende desde el derecho a la proposición de medios de prueba a hasta el derecho a la admisión de la prueba propuesta o a la inadmisión motivada, y a la práctica de la prueba y a la valoración de la misma.

Ahora bien, junto a su carácter de derecho fundamental, que se traduce en la obligación positiva que tienen los poderes públicos de dar efectividad a su contenido, “el expediente de la carga de la prueba constituye una regla de juicio para el Juez por medio de la cual se le indica al Juez cómo debe fallar cuando no encuentra en el proceso pruebas que le den certeza sobre los hechos que debe fundamentar su decisión, e indirectamente establece a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos, para evitar las consecuencias desfavorables a ella o favorables a la otra parte” (Xavier ABEL LLUCH. Jurisprudencia sobre Derecho Probatorio. Diario La Ley, Nº 7794, 9 Feb. 2012).

Y, también señalar en esta breve introducción, que el hecho de que la Administración sea una de las partes en el proceso contencioso –y, diríamos, en los procedimientos administrativos previos- no debe desequilibrar la posición de igualdad procesal, como así lo ha reconocido la STC 116/1995, dictada en un recurso de amparo (Ponente don José Gabaldón López), en la que declara:

“1. El demandante de amparo denuncia en este proceso la conculcación de su derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso público con todas las garantías (art. 24 C.E.). Esa vulneración habría tenido lugar, según se alega en la demanda, 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».

... La invocada desigualdad procesal sería consecuencia del comportamiento del I.N.S.S., pues no es posible admitir, según afirma el demandante, «que quien puede acreditar la existencia o no de cotizaciones se niegue a ello invocando dificultades, reales o aparentes, para localizar los datos correspondientes.

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.

... En el contexto del art. 24.1 ... 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 controvertidos para lograr la plenitud del resultado probatorio (STC 227/1991).”

Expuestas estas reflexiones iniciales, pasamos a exponer las dos cuestiones que habíamos mencionado al principio.

III. La confirmación de los datos que obran en poder de la Administración

1. Planteamiento

El origen de la cuestión podíamos situarlo en la invocación por parte de la Administración de la posesión de datos e información que acreditan determinados hechos sobre los cuales se fundamenta su pretensión o decisión (liquidación tributaria, providencia de apremio, denegación de una devolución, etc.).

La validez y eficacia de esta invocación a los hechos, datos o información obrante en poder de la Administración no puede ser examinada a la luz de la presunción de legalidad de 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. Es decir, la interdicción de la arbitrariedad y la prohibición de las vías de hecho, impiden que se dicten actos administrativos sin que existan y se acrediten motivadamente los hechos que legitiman el ejercicio de cualquier potestad.

En efecto, si 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 poder como si esta mención supusiese una presunción de veracidad de cualquier información por el mero hecho de que fuese conocida –y archivada– por la Administración. Ello, según hemos visto, no parece acorde con la doctrina del TC.

Antes bien, a nuestro parecer la validez y eficacia probatoria de los datos e información en poder de la Administración es una cuestión que no puede tener una respuesta única sino que debe resolverse atendiendo a la fuente de cada dato y de cada información, sin que el conocimiento del mismo por parte de la Administración venga a añadir ningún valor al que le otorgue su origen, de modo que respetamos las reglas sobre la prueba generalmente aceptadas en nuestro Derecho.

Dicho esto pasamos al examen del tema en el ámbito de la LGT ya que es esta la norma (el derecho a la prueba, no olvidemos, es de configuración legal) desde la que hemos de construir una respuesta respetuosa con la CE y que evite también los abusos que pudiese cometer el contribuyente.

2. La LGT en relación al tema

Si ordenamos de forma somera las disposiciones de la LGT que se refieren al valor probatorio de los datos que están en poder de la Administración, encontramos con que son varias las veces en que se confirma la posición que hemos defendido.

Así, dentro de las normas especiales referidas a los medios de prueba y a los procedimientos por los que debe dejarse constancia de los hechos determinantes de sus actos, encontramos en primer término el artículo 99 (Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios) en el que, en relación con los documentos que hayan sido presentados por los contribuyentes cuya nueva presentación puede ser rehusada, se establece que:

“Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.”

Es decir, se ordena la posibilidad de que sea el propio aportante quien ratifique ante la Administración cualquier información anteriormente suministrada, lo que puede facilitar su actividad comprobadora en relación con la información cuyo nuevo suministro es rechazado por el interesado.

En segundo lugar, ya en el artículo 108 (Presunciones en materia tributaria), se establecen dos disposiciones con un contenido de interés. En primer lugar, se declara que

“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”.

Además de que este precepto no viene a añadir mucho al propio ordenamiento pues existen registros cuya veracidad se presume y protege por las leyes -v.g. el catastro-, lo cierto es que el problema de su interpretación se traslada a la concreción de lo que deba entenderse por “registro fiscal o en otros de carácter público”, pues entendemos que las bases de datos de la Administración tributaria no tienen la consideración de “registros fiscales”, sino que esta calificación debe reservarse para los registros “públicos”, entendiéndose por tales no solo los de titularidad pública, sino también los de acceso público.

En segundo lugar, en el mismo artículo, en su primer párrafo del apartado 4, se ordena:

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.

En consecuencia, el valor probatorio de los datos en poder de la Administración, cuando quien los aportó es el propio interesado frente al que se van a hacer valer, no hace sino seguir las reglas normales sobre la prueba ya que, de ser aceptados por la Administración, no requieren, en principio, de prueba. Es decir, no entendemos 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).

Finalmente, también en el artículo 108, apartado 4, tenemos el precepto que motiva estas reflexiones y que ordena:

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.

Antes de entrar en su contenido, hemos de decir que esta disposición, inexistente en la LGT de 1963, solo sufrió una modificación en el proceso de aprobación de la LGT de 2003, en el que se suprimió un último inciso que añadía a este texto: “*En este caso, el requerimiento administrativo para la ratificación de datos suspenderá el plazo para resolver el procedimiento de que se trate.*”

3. Examen de su contenido

Nuevamente la LGT atribuye a esta información una presunción de certeza –muy débil, según veremos, porque se destruye muy fácilmente- si bien, deja abiertas varias dudas sobre su verdadero alcance.

En primer lugar, hemos de advertir que la remisión que se hace a los artículos 93 y 94 de la misma LGT, cubre prácticamente la totalidad de la información que, procedente de terceros, pueda obtener la Administración, a excepción de la que se obtenga en los procedimientos de aplicación de los tributos –gestión, inspección o recaudación- y de la que provenga de otros Estados. Ahora bien, no toda esta información tiene la misma fuerza o validez pues no debe equipararse, aunque la ley lo haga, a la información que provenga de un retenedor de la que pueda suministrar de oficio un juzgado o tribunal.

De otra parte, esta remisión ya nos sitúa ante una disposición legal que elude el consentimiento del afectado cuando los obligados a suministrar esta información deban incluir datos de carácter personal. Es decir, el interesado puede desconocer en muchos casos, tanto la existencia del dato en poder de la Administración como el origen o fuente de su obtención. En concreto, el art. 94 dice:

5. La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

También se deduce de esta disposición que la posibilidad que se ofrece al contribuyente de alegar inexactitud o falsedad de la información obtenida no es una posibilidad aplicable en cualquier momento, sino solo en determinados procedimientos de aplicación que sean los encaminados a la “regularización de su situación tributaria”, pues 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.

En cuanto al mandato que dirige a la Administración exigiéndole que inste al aportante de la información a que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones por él presentadas, la norma no cierra el problema pues, si bien cabe entender que, si el aportante ratifica y prueba la veracidad de su información, deberá atribuirse a ésta el valor probatorio que le corresponda en cada caso –testifical, documental, etc.-; si el aportante de la información no la ratifica por cualquier causa –imposible localización, por ejemplo- la Ley nada afirma. A nuestro juicio, en tal caso, la Administración solo podría actuar en cada caso atendiendo a las diversas circunstancias en presencia ya que no puede rechazarse absolutamente todo valor a toda la información que haya podido obtenerse en virtud de los artículos precitados (pruebas indiciarias, datos suministrados por autoridades públicas, etc.).

Y, finalmente, llegamos a una cuestión importante, cual es la relativa al rechazo que puede realizar el contribuyente alegando “*inexactitud o falsedad*”, pues, en principio, la LGT no exige ningún otro requisito adicional a este rechazo a excepción del que expondremos seguidamente. Y es precisamente esta regulación la que puede motivar que esta disposición se interprete en el sentido de que la alegación del contribuyente no puede hacerse en el vacío, sin un mínimo aporte de indicios o atisbo de veracidad en su rechazo.

Por nuestra parte, aceptando que estamos ante un problema que afecta a un derecho fundamental –el de la prueba, pues estamos ante cuestiones de hecho- pero también que debe evitarse una interpretación de la Ley que abra las puertas al abuso, entendemos que caben otras posibilidades interpretativas con mejor encaje en el conjunto de nuestro ordenamiento.

Solo nos queda añadir, en relación con las normas de aplicación al caso, que el RGIAT, en su artículo 92 (Aportación de documentación y ratificación de datos de terceros), apartado 2, establece un plazo de 15 días para que el obligado tributario que alegue la inexactitud o falsedad de los datos aportados por un tercero, haga esta manifestación. Este plazo comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia.

4. Justificación de nuestra posición

No es necesario recordar que nuestra posición de partida, expuesta el comienzo de estas páginas, ha sido la de atribuir a la información en poder de la Administración el valor probatorio que le proporcione su fuente u origen, sin que el mero hecho de ser incorporada a su base de datos le añada un plus de veracidad. Desde esta perspectiva tenemos varios casos resueltos en nuestro ordenamiento. (Según hemos señalado anteriormente: los datos de que dispone la Administración aportados por los propios contribuyentes se presumen ciertos; los datos que provengan de registros públicos gozan de una presunción de veracidad; los datos constatados directamente por un funcionario público que se incorporan a una diligencia o a un acta, se presumen ciertos según la STC 76/1990, etc.).

Pues bien, en aplicación de la disposición legal comentada, cuando el contribuyente cuya situación se va a regularizar alegue inexactitud o falsedad en la información de que dispone la Administración suministrada por un tercero, está realizando dos afirmaciones al tiempo: que la Administración emplea un dato que no se corresponde con la realidad y que ha sido inducida a un error sobre los hechos (se excluye automáticamente la posibilidad de que la Administración sepa que la información es errónea), y que un tercero ha aportado un dato erróneo –inexacto- o falso.

En la mayoría de estos casos se trata de una alegación referida a la existencia de un error de hecho que afecta a un dato obrante en el mismo expediente de regularización que se esté desarrollando, si bien ello no nos puede conducir a un paralelismo con el procedimiento de rectificación de errores aritméticos o de hecho (art. 220 LGT) con el que existen diferencias importantes.

Así, es sabido que en nuestro ordenamiento los errores de hecho –que no suponen vicio alguno de legalidad del acto afectado- tiene un régimen muy flexible para su corrección, ya que se pueden invocar en cualquier momento, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción, mientras que la disposición

comentada se refiere a una alegación solo susceptible de ser planteada dentro del procedimiento de regularización y, parece, que antes de su resolución, lo que justifica que se establezca un mecanismo para su corrección más ágil que el previsto dentro de los procedimientos de revisión. Esta mayor agilidad consiste en permitir a la Administración que ratifique y confirme los hechos que van a sustentar sus declaraciones antes de que se adopten formalmente las resoluciones que pudiesen verse afectadas. Ello es así porque precisamente la norma comentada es aplicable en un momento en el que la instrucción del procedimiento está abierta a la investigación y constatación de cuantos hechos sean necesarios para legitimar el ejercicio de las potestades de la Administración. De otra parte, si en los casos en que se aplique el procedimiento de rectificación de errores, las normas permiten con cierta flexibilidad que se acuerde la suspensión automática de la eficacia de acto, en los casos subsumibles en el artículo 108, la propia LGT fue modificada en su proceso de aprobación parlamentaria suprimiendo, según dijimos, un inciso en el que se había previsto que *“En este caso, el requerimiento administrativo para la ratificación de datos suspenderá el plazo para resolver el procedimiento de que se trate.”*

Pero muy especialmente, la diferencia mayor que existe entre ambas posibilidades es que, cuando estamos en el procedimiento de rectificación del acto ya dictado, es el accionante quien debe acreditar el error cometido por la Administración, de forma que, si se interpreta la norma del artículo 108.5 en el sentido de que se impone al contribuyente que rechaza la veracidad de los datos aportados por un tercero, que aporte alguna prueba o indicio de la falsedad de aquéllos, se está adelantando al procedimiento de gestión un esquema propio de un procedimiento revisor.

Es decir, sin modificar el esquema del onus probandi, si es un tercero quien afirmó un hecho ante la Administración, es a él a quien corresponde probarlo en el caso en que su veracidad se ponga en cuestión. Esto es lo que ordena el precepto comentado, armonizando las reglas sobre la carga de la prueba con el hecho de que la Administración disponga de unas facultades excepcionales para obtener información de terceros.

Por otra parte, esta disposición, así entendida, se compatibiliza con los derechos que reconoce a los ciudadanos la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, donde se reconoce el derecho de acceso (*“solicitar y obtener gratuitamente información de sus datos de carácter personal sometidos a tratamiento, el origen de dichos datos...”*) y el de rectificación y cancelación, si bien, con las limitaciones que se derivan de su artículo 23 (Excepciones a los derechos de acceso, rectificación y cancelación) donde se dispone:

2. Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán, igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado está siendo objeto de actuaciones inspectoras.

Lo que debe interpretarse armónicamente con disposiciones especiales del ordenamiento tributario, como es el caso del artículo 2 del 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 en el que se ordena:

Los obligados tributarios tendrán derecho a la rectificación o cancelación de sus datos personales cuando resulten inexactos o incompletos de acuerdo con lo previsto en la legislación en materia de protección de datos de carácter personal.

Ahora bien, como medidas necesarias para la corrección de los abusos en la aplicación de la norma que pudieran darse, advertimos que, de cara a quien aportó la información, equivocada o falsa, se han previsto sanciones que pueden aplicarse en el caso en que no pueda justificar la veracidad de la información o el haber cometido un error que pudiese exonerarle de culpa. Esto es lo previsto en el artículo 199 de la LGT en el que se tipifica como infracción tributaria la presentación incorrecta (de forma incompleta, inexacta o con datos falsos) de contestaciones a requerimientos individualizados de información o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley.

Por su parte, de cara a quien abusa de la facultad que le confiere el artículo de la LGT que comentamos, negando dolosamente la veracidad de datos que resulten finalmente acreditados como ciertos, además de que se le podrá imputar una dilación en el procedimiento, también puede incurrir en una infracción por obstrucción a la actuación comprobadora de la Administración.

5. Una cuestión nueva a examen: Los datos que han sido proporcionados por las Administraciones de otros Estados

En paralelo a la construcción en la UE de un espacio de Libertad, Seguridad y Justicia, en el que conviven instrumentos clásicos de cooperación y auxilio mutuo judicial junto al más moderno de reconocimiento mutuo de sentencias, la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE viene también intensificándose con el empleo de instrumentos ya clásicos con otros más recientes. Los más clásicos son los previstos en los CDII sobre intercambio de información, siendo los nuevos instrumentos propios de las normas aprobadas en el ámbito del ordenamiento comunitario.

Pues bien, en este contexto es innegable que en el ámbito de la asistencia mutua e intercambio de información entre distintas Administraciones, se va a obtener información que puede ser empleada en la regularización de la situación tributaria de cualquier contribuyente y que nos suscita si esta información puede quedar absolutamente al margen de las previsiones del artículo 108 de la LGT pues la dificultad en su aplicación podría vaciar de contenido los propios intercambios de información.

Aunque esta cuestión desborda el contenido de este análisis, no la queremos dejar completamente al margen de estas páginas.

En primer lugar y como se desprende de las propias normas internacionales o comunitarias de aplicación al caso, estamos ante una materia en la que el respeto a los ordenamientos internos de cada Estado es una constante. De ahí que empecemos esta parte mencionando dos disposiciones que tratan de incorporar estas actuaciones de intercambio de información al régimen general y común de nuestro derecho.

Así se deduce del artículo 83 de la LGT (Ámbito de la aplicación de los tributos) que 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 (redacción del RD Ley 20/2011), y más específicamente relacionado con el tema que nos ocupa, el artículo 106 (Normas sobre medios y valoración de la prueba) dispone:

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.

Es decir, se les aplicará el régimen común.

Ahora bien, ninguna otra disposición volvemos a encontrar relacionada con esta materia hasta el artículo 177 undecies, en la redacción del RDLey 20/2011 (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) que dice:

1. 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 esta Ley.

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 tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.2 de esta Ley.

Ciertamente que se trata de una disposición referida al ámbito de la recaudación tributaria, pero su contenido no resulta discrepante con el que estamos examinando en este trabajo.

Es más, en el momento en el que redactamos estas ideas, nos llega información sobre un Proyecto de “Real Decreto por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por real decreto 1794/2008, de 3 de noviembre”, en cuya exposición de motivos nos informa que:

Como consecuencia de la posible utilización de información obtenida en el marco de la asistencia mutua, se hace preciso introducir una nueva causa de interrupción justificada de los procedimientos de aplicación de los tributos, aplicable únicamente en aquellos supuestos en los que se haya obtenido con anterioridad información de otro Estado o entidad internacional o supranacional respecto de la cual se necesite información complementaria posterior a requerir a dicho Estado o entidad.

Esta finalidad se incorpora a su articulado con una modificación del artículo 103 del RGIAT disponiendo:

“b) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de 12 meses.

Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo a) anterior.”

Nuevamente una norma que no contradice –diríamos que refuerza- la idea de que a la información obtenida de otros Estados, en principio, se les podrá aplicar el régimen de la LGT que estamos exponiendo.

Al margen ya de nuestro ordenamiento interno y remitiéndonos a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, encontramos algunas disposiciones de las que hemos de dar noticia.

Empezaremos por exponer que la Directiva explícitamente declara en su exposición de motivos que “la presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, mientras que el Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (Diario Oficial de la Unión Europea. 20.4.2010. C 101/4), manifiesta no haber sido consultado en el proceso de elaboración de la norma conforme a lo dispuesto en el artículo 28, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 45/2001, concluyendo que la Directiva propuesta, en su conjunto, no cumple con los requisitos de transparencia y respeto a los derechos del interesado. Y, advertido lo anterior, nos limitaremos a indicar que la ausencia de disposiciones que versen sobre el valor de la información transmitida entre los Estados es casi total, siendo una excepción el artículo 16 (Revelación de información y documentación) que, en su apartado 5 dispone:

5. Los organismos competentes del Estado miembro requirente podrán aducir como elementos de prueba, en las mismas condiciones que la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento equivalente transmitido por una autoridad del mismo Estado miembro, la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento, copia autenticada o extracto de estos obtenidos por la autoridad requerida y transmitidos a la autoridad requirente de conformidad con la presente Directiva.

Es decir, nuevamente una equiparación al tratamiento atribuible a la información de fuente interna.

En resumen, aunque somos conscientes que en determinados casos será de imposible práctica aplicar las disposiciones de la LGT a la información obtenida desde otros Estados, sin embargo, no encontramos en las normas examinadas disposiciones que amparen una solución diferente.

IV. El momento para la aportación de la prueba en los procedimientos tributarios

1. Planteamiento del tema

Con independencia de otras Resoluciones dictadas con anterioridad, algunas se citan en la que vamos a resumir ahora, el tema que nos ocupa viene claramente expuesto en la Resolución 00/2571/2010 del TEAC, Vocalía Tercera, dictada el 16 de febrero de 2012. En el caso se discutía si una actividad desarrollada por el contribuyente tenía la consideración tributaria de actividad empresarial, debate que venía a ser una cuestión previa a la procedencia de aplicar determinadas normas previstas para las empresas. Cerrado

el procedimiento inspector e interpuesta reclamación económico administrativa ante el TEAR, es en ese momento en el cual, el interesado, aportó documentos y pruebas en defensa de su derecho. El TEAC declara al respecto:

SEXTO.- En cuanto a la aportación en vía de revisión de la documentación acreditativa de la pretensión no aportada en el procedimiento de aplicación de los tributos, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 11 de octubre de 2011, con R.G. 5532/2009, estableció lo siguiente:

“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 (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual “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”. Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7,2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponerlos o estar en condiciones de disponerlos a lo largo del procedimiento inspector, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición....”

Así pues, debe conjugarse la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que puedan convenir a sus intereses, convirtiendo al procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos, sustrayendo a la Inspección de las facultades que justifican el procedimiento de aplicación, cual es la de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros, practicando, en su caso, la regularización que proceda, en el marco de una relación con el obligado tributario con un acentuado carácter dialéctico, en la que la presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado, que puede alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y

comprobado, si se considera necesario, por la Inspección. De forma que el derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar, a juicio de este Tribunal, a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria.

Con esta Resolución el TEAC intenta extender y dar eficacia general una doctrina posiblemente válida sólo para determinados casos, y lo entendemos así porque, si bien no se trata de una posición nueva - tampoco está respaldada por las normas salvo en casos y ocasiones concretas-, su validez debe circunscribirse a los límites en los que no resulte injustificadamente restrictiva del derecho fundamental a la prueba.

2. La situación en la legislación tributaria

En la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (1998) se va a consolidar expresamente una disposición orientada a promover la mayor facilidad de la prueba en los procedimientos tributarios. Así, mediante la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se introduce en el artículo 3 (Derechos generales de los contribuyentes) una disposición que ordena:

Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

- k) Derecho a formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.*

Lo que se reitera, también en el ámbito de la gestión tributaria en el artículo 21 (Alegaciones) en el que se declaraba:

Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

Estas disposiciones han sido trasladadas a la LGT 58/2003 donde se enumeran como derechos del contribuyente:

- 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.*
- 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 que se esté desarrollando.*

En lo demás, la cuestión suscitada debe resolverse en función de las normas y principios generales relativos a la práctica de la prueba. Ahora bien, teniendo en cuenta que muchas de esas normas están contenidas en leyes no pensadas para su aplicación en el ámbito de las relaciones de la Administración

con el contribuyente, lo que ha justificado, en contraposición a lo señalado anteriormente, una permanente excepción al régimen general en muchas cuestiones en las que nuestro ordenamiento ha tratado de facilitar y favorecer la práctica de la prueba por parte del contribuyente. Nos remitimos, como ejemplo, a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos en la que se ordena, en su Disposición adicional cuarta, que la aplicación de lo dispuesto en el Título Tercero de la propia ley a los procedimientos en materia tributaria, se haga de conformidad con lo establecido en las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y decimonovena de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Pues bien, expuesto lo anterior, de lo que se deduce que en las normas propiamente tributarias no hay ninguna disposición que ampare la doctrina apuntada por el TEAC en la Resolución que acabamos de exponer, vamos a examinar otros posibles fundamentos.

3. Los posibles fundamentos de la doctrina del TEAC

De entre los posibles fundamentos que se pueden aducir a favor de la posición del TEAC, comenzaremos por el examen de los que se citan expresamente en la Resolución que comentamos.

Así, en ella se citan otras de fechas anteriores en las que se reiteran unos mismos argumentos. Por ejemplo, en la de 16 de mayo de 2007, nº 1347/2006, o de 30 de septiembre de 2005, nº 1274/2003, ya se aludía a la imposibilidad de confundir los procedimientos de inspección y de revisión, por lo que no cabe dejar “al arbitrio de los obligados tributarios el procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses”.

Y se cita también el Acuerdo de 11 de octubre de 2001 en el que el TEAC concluía que:

“... el tiempo adecuado para presentar pruebas o sugerir exámenes de documentos, contabilidades o registros, es el procedimiento inspector, porque más tarde no ha lugar a la dialéctica necesaria que permita su exacta valoración. Admitir este tipo de pruebas permitiría al obligado tributario disponer a su arbitrio sobre el contenido de cada procedimiento, sustrayendo al de inspección ciertas comprobaciones para atribuir las al órgano revisor. O, análogamente, pondría en manos de dicho sujeto pasivo la duración de los procedimientos, porque cabría la posibilidad de aportar por primera vez pruebas que hubieran sido decisivas en el procedimiento inspector, una vez concluido éste e iniciado el económico-administrativo, obligando de hecho al órgano revisor a reponer las actuaciones de gestión para que pudiera valorarse la prueba adecuadamente. En consecuencia, ha de entenderse que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en este caso, las pruebas relevantes, a juicio del reclamante, para la adecuada regularización de su situación tributaria, han de aportarse ante el competente órgano de gestión”.

Mencionamos estos razonamientos porque se han ido incorporando a otros posteriores, pero no siempre con absoluto respeto al contexto fáctico en el que se pronunciaron. Así, cuando reiteradamente se cita por el propio TEAC su Resolución de 24 de febrero de 2009 (RG 1207/2007), también sobre la no admisión de pruebas no presentadas ante los órganos gestores o en el momento procedimental oportuno, se ha de tener en consideración que la argumentación del Tribunal Económico Administrativo puede estar justificada en las circunstancias del asunto que entonces se resolvía, en el cual se había producido un incumplimiento

por parte del contribuyente de los requisitos formales (aportación de justificantes) que se exigen legalmente para que los contribuyentes puedan solicitar la devolución del IVA en ciertos casos (artículo 119 de la Ley regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto). Y que, asimismo, esta documentación había sido requerida en gestión o inspección sin que entonces fuese aportada.

En este sentido debemos también recordar ahora casos en los que se limita o cierra el momento de la aportación de pruebas, donde está motivada y justificada la restricción al derecho porque el contribuyente ha incumplido previamente los deberes de documentación establecidos en la Ley. Es el supuesto –debatido y discutido doctrinalmente (Véase Francisco Javier Alonso Madrigal “Las limitaciones a la aportación de pruebas del artículo 158.3 de la LGT en el ámbito de la jurisdicción contenciosa” La Ley- Wolters Kluwer, “La prueba judicial”. 2012)- de la aplicación del método de estimación indirecta, en cuya regulación, artículo 158 LGT, se ordena:

Los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta únicamente podrán ser tenidos en cuenta en la regularización o en la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra la misma en los siguientes supuestos:

... b) Cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas presentados con posterioridad a la propuesta de regularización fueron de imposible aportación en el procedimiento. En este caso, se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias.

Por otra parte, advertimos que la Resolución del TEAC que nos ocupa se remite en su argumentación a la LRJPAC, en particular al artículo 112.1 (Audiencia de los interesados) en el que se dispone:

1. Cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario, se pondrán de manifiesto a los interesados para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, formulen las alegaciones y presenten los documentos y justificantes que estimen procedentes.

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.

Pues bien, a nuestro juicio debe resaltarse que esta disposición se refiere al “trámite de alegaciones” del propio recurso, más no del procedimiento previo que ha precedido al de revisión. Su ubicación lo confirma, pues el párrafo primero de este apartado nos remite precisamente al problema que puede suscitarse cuando “hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario” ya que, en tal supuesto debe darse la oportunidad de discutir los nuevos hechos que se acaban de incorporar al expediente y que no obraban en el expediente originario.

Otra lectura de la norma nos llevaría a una muy posible confrontación con el derecho a la tutela y a la aportación de pruebas y situaría a los contribuyentes ante la necesidad de proveerse de asesoramiento jurídico desde el inicio de cualquier procedimiento de gestión ante la necesidad de no cercenar sus posibilidades futuras de defensa.

A nuestro juicio, será el propio desarrollo de cada procedimiento lo que podría justificar la negativa a aceptar nuevas pruebas en vía de reclamación o recurso cuando se hubiesen debido presentar en un momento anterior y no se hubiese hecho. Ello debe ser así porque la argumentación de la Administración puede ser distinta en cada fase de sus actuaciones y puede requerir un nuevo planteamiento del contribuyente en defensa de su derecho, y, dentro de éste, la necesidad de aportar pruebas poseídas con antelación pero consideradas entonces no pertinentes o relevantes. De igual modo, un contribuyente puede entender que con una determinada prueba documental es más que suficiente para acreditar su derecho, pero obtener como resultado la respuesta de que los hechos no han sido suficientemente probados, lo que le exigiría acudir posteriormente a todo el posible acervo probatorio a su disposición.

Esta es la idea más acorde con la propia naturaleza de la vía económico administrativa, en cuanto privilegio de la Administración, cuya regulación contiene preceptos que tienden a favorecer, como no podía ser de otro modo, el ejercicio del derecho a la prueba (artículo 236 de la LGT que declara: No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes...) ya que las normas, cuando han querido restringir este derecho lo han hecho de forma expresa. Es el caso del recurso de alzada ordinario, contemplado en el artículo 241 de la LGT, que ordena:

2. *Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.*

En consecuencia, no debe trasladarse a la primera instancia de la vía económico administrativa lo que se ha establecido para el recurso de alzada, debiendo señalarse que para resolver el problema derivado de esta restricción –u otras semejantes– el artículo 244 de la misma Ley, relativo al recurso extraordinario de revisión prevé su interposición cuando “aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido”.

En conclusión, no se encuentra un fundamento jurídico claro en que pueda amparar el TEAC la posición defendida en la resolución expuesta, pues la fuerza que podamos atribuir a los argumentos que se exponen en ella –plena cuando se trata de casos en que el contribuyente no ha cumplido los deberes de registro y aportación a que está obligado– no es otra que la que se deriva de un enfoque equivocado de la propia Reclamación Económico Administrativa que se quiere configurar a semejanza de la jurisdicción contenciosa, como un eslabón de la misma, y con una imagen muy criticada de su carácter revisor.

Y, con más razón, podemos plantearnos y dudar de la validez de la doctrina del TEAC más allá de la vía revisora administrativa, pues una situación similar podría trasladarse a los procedimientos sancionadores que pudieran iniciarse con posterioridad a los de gestión e inspección –aunque en este caso siguen vivas las facultades de la Administración de discutir las nuevas pruebas no aportadas en su momento– así como en los procedimientos de revisión de los actos de imposición de sanciones, en los que están presentes valores y principios distintos de los estrictamente tributarios.

4. Una mención al ulterior recurso ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Indudablemente, la pretensión de la doctrina del TEAC de no premiar la inactividad de los contribuyentes en aquellas fases de los procedimientos administrativos en los que la Administración puede ejercitar íntegramente sus facultades de verificación y discusión de los hechos y pruebas aportados, carecería de eficacia si, posteriormente, en la jurisdicción contenciosa, el recurrente goza de total libertad en cuanto a la aportación de cuantas pruebas considere pertinentes. Es más, el único efecto que se derivaría de la posición del TEAC sería el de “cargar” al contribuyente inactivo con el peso, los costes y el tiempo necesarios para acudir a los tribunales de justicia.

Por este motivo hemos de ocuparnos de esta última cuestión aunque en forma sucinta.

A este fin diremos que no siempre los tribunales han defendido una misma posición, subyaciendo como motivo de las discrepancias entre sus sentencias la distinta concepción existente sobre el significado del carácter revisor de la jurisdicción contenciosa ya que en algunos casos se la concibe como una segunda instancia posterior a la revisión administrativa previa. En base a esta concepción, la prueba solo sería admisible cuando versase sobre hechos nuevos o porque no hubiera podido practicarse ante la Administración por causa no imputable al recurrente. Frente a ello y por el contrario, en esta jurisdicción se sigue un auténtico proceso entre partes, cuya función es juzgar las pretensiones que la parte actora haya formulado en relación con un acto administrativo. Es decir, se trata de una jurisdicción revisora pero sólo en cuanto requiere de la existencia previa de un acto de la Administración (también cabe el silencio, etc.), pero sin que ello signifique su completa vinculación a lo pretendido, motivado y argumentado ante la propia Administración. En particular, en materia de prueba la Jurisdicción contencioso-administrativa no es una casación, sino una primera instancia jurisdiccional.

Por tal razón, en principio, en las normas que rigen esta jurisdicción no existen disposiciones que traten de limitar la capacidad de los recurrentes incluso en el caso en que hayan permanecido inactivos, por lo que pueden proponer cualesquiera medio probatorio siempre que sea pertinente, y pueden también traer al proceso hechos distintos a los examinados por la Administración, operando como límite a esta facultad el principio de buena fe y tratando en todo caso el juzgador, a la hora de admitir la prueba que se le propone, de lograr un equilibrio entre los valores y principios anteriormente expuestos y la necesidad de impedir que se convierta el proceso judicial ante un Tribunal de Justicia en un medio para que se efectúe una segunda comprobación tributaria que tome como base fáctica el material probatorio que no se aportó ante la Administración.

A este efecto, las normas han previsto, a diferencia del régimen aplicable a otras jurisdicciones en las que rige estrictamente el principio dispositivo, facultades en manos del propio tribunal tendentes a obtener la propia convicción sobre los hechos relevantes mediante la instrucción de oficio de nuevas pruebas.



