



**CUADERNOS DE DEFENSA
TRIBUTARIA**

**La aportación de prueba
documental en los
procedimientos
tributarios: evolución
jurisprudencial y
cuestiones pendientes**

Fecha de edición: 15 de mayo de 2019

Esta monografía de la Colección
CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA
es una obra editada por
Francis Lefebvre
bajo la coordinación de
Ana M^a Juan Lozano
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

LUZ RUIBAL PEREIRA
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-66-9
Depósito legal: M-20157-2019
Impreso en España por Printing'94
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Introducción	100
Capítulo 1. Delimitación del concepto de prueba documental a efectos de aportación a un procedimiento	200
Capítulo 2. Derecho a aportar pruebas y documentos	300
1. Marco constitucional del derecho.....	310
2. Configuración legal del derecho.....	350
Capítulo 3. Límites sustantivos a la aportación de pruebas documentales en el marco de un procedimiento tributario	400
1. Superación de una concepción formalista del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa.....	410
2. Inalterabilidad de la pretensión como límite en el paso de la vía administrativa a la judicial.....	450
3. Vinculación entre la prueba aportada y la pretensión deducida: documentos que prueban hechos y pretensiones ya aducidas y documentos que prueban hechos nuevos.....	520
4. Alcance probatorio de los documentos presentados: documentos que prueban por sí mismos el hecho o pretensión y documentos que requieren de una ulterior actividad probatoria.....	700
5. Ausencia versus insuficiencia de la prueba documental.....	810
6. Buena fe y abuso de derecho como límite.....	900
Capítulo 4. Límites temporales a la aportación de documentos. Criterios generales y evolución jurisprudencial	1000
1. Posibilidad de aportación en el marco de un procedimiento en curso y aportación en fases posteriores.....	1010
2. Aportación de documentos dentro del procedimiento de comprobación.....	1050
3. Aportación de documentos en un procedimiento de revisión.....	1100
Capítulo 5. Recurso extraordinario de revisión	1200

	Página
Bibliografía citada	105
Tabla Alfabética	107

Abreviaturas

AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
Const	Constitución Española
L	Ley
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L1/2000)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LJCA	Ley de Jurisdicción Contencioso – Administrativa (L 29/1998)
LO	Ley Orgánica
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial (LO 6/1985)
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común (L 39/2015)
p.e.	por ejemplo
RD	Real Decreto
Rec	Recurso
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007)
GGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGRV	Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RD 520/2005)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico – Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
unif	unificación de doctrina

Introducción

El presente trabajo tiene como finalidad abordar, desde una perspectiva **100** normativa y jurisprudencial, las principales cuestiones que se plantean a la hora de aportar pruebas documentales en el marco de un procedimiento de carácter tributario, tanto a lo largo de la fase de comprobación o investigación como en posteriores **procedimientos de revisión**, ya se trate de la vía administrativa ya del ámbito jurisdiccional.

Es necesario tener claro que la aportación de documentos no se configura como un fin en sí mismo, sino como el medio a través de cual poder hacer **prueba** de los hechos y de las pretensiones aducidas por la parte.

La posibilidad de aportación de documentos a lo largo de un procedimiento de comprobación tributaria como en los posteriores procedimientos de revisión constituye una cuestión básica en la configuración del **derecho de defensa** de los ciudadanos contenido en la Const art.24.

Si bien es verdad que la lógica de los procedimientos y la viabilidad de los mismos requieren del establecimiento de determinados plazos y fases **102** que deben ser respetados por las partes, asumiendo cada una de ellas los efectos que la ley vincula a su incumplimiento, dicha perspectiva no debe conllevar en modo alguno una interpretación de las normas procedimentales que supongan una merma del derecho fundamental del defensa. Es por ello que dicho **derecho constitucional** debe estar siempre en la base de cualquier interpretación de la norma que pueda incidir sobre el mismo.

Sobre la base de esta idea principal, la aportación de prueba documental se puede analizar desde dos **perspectivas** distintas.

Así, en primer lugar, cabe analizar los **límites** a la aportación de documentos vinculados al hecho que se quiere probar. En este punto será necesario diferenciar entre documentos que prueben pretensiones ya aducidas en el ámbito de un procedimiento de comprobación de aquellos otros que sirvan de justificación a nuevas **pretensiones**, a nuevos motivos o a nuevos argumentos jurídicos. Y, en segundo lugar, estudiar los límites a la aportación de documentos derivados de la propia estructura procesal, en su vertiente temporal. Desde esta perspectiva, será preciso distinguir entre el **momento procesal** oportuno para la aportación de documentos dentro de un procedimiento y los límites a su aportación cuando se transita de un procedimiento de comprobación a uno de revisión administrativa o de un procedimiento de revisión administrativa a uno de carácter jurisdiccional. **105**

Especial atención merecerá los efectos de una presentación **fuera del plazo** **107** inicial establecido en la norma tributaria de documentos que justifiquen la pretensión del interesado y la posición que han venido manteniendo los Tribunales al respecto, dejando constancia de la evolución que

ha sufrido la cuestión de la mano de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional.

Esto supone que los límites a la aportación de documentos deben ser coherentes con el alcance que se otorgue a los conceptos sustantivos a los que sirven; es decir, resulta necesario determinar en primer lugar cuáles son los límites objetivos a la hora de recurrir porque, sólo sobre aquello que pueda incorporarse en vía de recurso podrá, a su vez, llevar aparejada la posibilidad de ofrecer prueba documental sobre lo mismo.

- 110** Y para ello, tanto la Administración tributaria como los órganos de revisión en vía administrativa o judicial deben tener muy presente que la prueba se vincula al concepto de pretensión, de tal forma que deben rechazarse todos aquellos posicionamientos que niegan con carácter general la admisión de nuevos documentos o nuevas pruebas en fases posteriores sobre la base de que con ello se están introduciendo cuestiones nuevas en el proceso.

Debe tenerse presente que no deben confundirse los parámetros interpretativos referidos a la admisión de prueba documental con los que puedan existir respecto de la **valoración** de la misma; es decir, la admisión de un documento se sitúa en un paso previo a su valoración, de modo que la configuración constitucional del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa debe impregnar la interpretación de las normas sobre admisibilidad de prueba documental, con independencia del valor que después pueda concederse a los documentos aportados a la hora de proceder a valorar la prueba por parte del órgano judicial.

- 112** Un análisis de la jurisprudencia tanto de carácter constitucional como de legalidad ordinaria nos llevará a constatar que actualmente los órganos judiciales entienden que debe partirse de una posición favorable a la aportación de nuevos documentos en fase de **revisión judicial** siempre y cuando no supongan una alteración de los hechos o de la pretensión ya anteriormente deducida ni se modifique el acto administrativo impugnado.

Sin embargo, en el ámbito del **proceso contencioso** los límites a la aportación de documentos se ven sometidos por extensión de aquello sobre lo que hacen prueba a límites más estrictos derivados del principio de congruencia y contradicción.

- 115** En este campo, todavía resulta necesario alcanzar un mayor grado de claridad por parte de los órganos judiciales en la distinción entre los conceptos de cuestiones nuevas, motivos nuevos y argumentos nuevos, aspecto que indefectiblemente se proyecta sobre la propia configuración del procedimiento contencioso-administrativo.

Si bien inicialmente la jurisprudencia elaborada sobre el derecho a aportar documentos en el ámbito de un procedimiento de carácter tributario se forjó en un momento procesal concreto, como es el paso de la vía de revisión administrativa a la vía judicial, posteriormente el propio Tribunal Supremo ha ido extendiendo muchas de las consideraciones a un

momento anterior al ámbito jurisdiccional, extrapolando los mismos criterios jurisprudenciales y aplicándolos asimismo a la fase de **revisión económica administrativa**, en virtud del carácter cuasi-jurisdiccional que otorga a los tribunales económico-administrativos.

Un ejemplo de ello podemos encontrarlo en la cuestión relativa a la aportación de documentos en la vía de revisión, administrativa o jurisdiccional, no aportados en la fase de comprobación administrativa, pues la jurisprudencia ha ido evolucionando hacia una interpretación de la norma claramente favorable a la admisión de los mismos. De una inicial posición defensora de la inadmisión de documentos no aportados previamente en la fase administrativa de comprobación, construida sobre un pretendido carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, se ha ido mutando hacia una admisión en supuestos en los que se hubiese probado la imposibilidad, primero objetiva y después también subjetiva, de haberlos aportado con anterioridad, hasta llegar a la actual doctrina del Tribunal Supremo en la que se parte de la situación contraria, es decir, de la admisión de dicha aportación salvo que concurra una conducta del obligado tributario contraria a la **buena fe** o que suponga un **abuso de derecho**. **117**

La más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo establece una serie de consideraciones sobre la cuestión que ponen de relieve la actual configuración del derecho a aportar documentos en un procedimiento y los elementos claves en la **interpretación** de ese derecho a la luz de la Const art.24. En este sentido, el Alto Tribunal sitúa en la satisfacción plena de la pretensión el eje de rotación de las cuestiones planteadas en el seno de un procedimiento de revisión. **120**

Siendo así, y desde la perspectiva de la prueba, esta concepción lleva a mantener con carácter general una interpretación favorable a la admisión de documentos en vía de revisión.

Otra de las cuestiones que resultan relevantes a la hora de admitir o no documentos presentados tardíamente es la relativa a la conducta del interesado, de tal forma que las limitaciones que se establezcan a esta posibilidad deben ser fruto de una conducta del interesado contraria a la buena fe o que supongan un abuso de derecho. Por ello, esta conducta debe probarse y dejarse constancia de ella en el **expediente administrativo**; añadiéndose recientemente, y ello no está exento de relevancia, que dicha carga procesal corresponde a la Administración tributaria, es decir, que deberá ser ella quien pruebe la actitud contraria a la buena fe, dejando en el expediente muestras de dicha actitud. Sólo en aquellos casos en los que el **contribuyente** haya tenido una actitud «abusiva o maliciosa» a lo largo del procedimiento de comprobación o posteriormente en alguna de las fases de revisión y que esta conducta haya sido de cierta intensidad, podría un tribunal negar la admisión de documentos aportados en un momento posterior, siempre y cuando además dicha circunstancia se pruebe y quede debidamente constatada. **122**

- I25** Por lo tanto, conforme a la jurisprudencia existente, el órgano de revisión deberá, en consecuencia, admitir en la mayor parte de los casos los documentos y proceder a su **valoración**, con los resultados que de dicha situación se puedan derivar (estimación porque hacen prueba suficiente, desestimación porque son insuficientes para probar, retroacción de actuaciones porque requiere de nuevas labores investigadoras complementarias del órgano de gestión o incluso práctica de oficio por el órgano judicial de nuevas actuaciones probatorias).
A su vez, el obligado tributario tendrá que asumir las consecuencias vinculadas a la pérdida de fuerza probatoria que puede conllevar una **aportación tardía** de documentos.
- I27** Es cierto que tanto la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo como la doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional sobre la cuestión permiten la elaboración de ciertas reglas generales que sirven de parámetro interpretativo en la actuación de las partes en un procedimiento lo cual resulta verdaderamente relevante, sobre todo en términos de reducción de litigiosidad. Sin embargo, ello debe cohonestarse con el hecho de que la aportación de prueba documental a lo largo de los distintos procedimientos derivados de un acto tributario que se impugna es una cuestión íntimamente ligada a los hechos, por lo que no será posible renunciar a un análisis de las **circunstancias concretas** en cada caso que permitan pronunciarse sobre aspectos tan relevantes como determinar si estamos ante la aportación de documentación nueva acreditativa de hechos ya aducidos o ante la incorporación de nuevos hechos, o comprobar si la no aportación en fase de gestión o inspección de los documentos posteriormente incorporados responde a una actitud deliberadamente abusiva del interesado.

Capítulo 1. Delimitación del concepto de prueba documental a efectos de aportación a un procedimiento

A los meros efectos de definir el ámbito objetivo del estudio, debemos realizar dos precisiones con relación al concepto de prueba documental, pero sin que sea objeto de este trabajo el estudio de los distintos tipos de documentos y su valor probatorio. **200**

En primer lugar, por lo que se refiere al concepto de documento la L 39/2015 (LPAC) diferencia dos **tipos** de documentos:

- documentos públicos; y
- documentos privados.

a) Se definen los **documentos públicos administrativos** como los válidamente emitidos por los órganos de las Administraciones Públicas, lo que con carácter general se hará por escrito, a través de medios electrónicos (LPAC art.26). **202**

De forma más ejemplificativa la norma procesal (LEC art.317) señala que a efectos de prueba en el proceso, se consideran documentos públicos:

- Las **resoluciones y diligencias** de actuaciones **judiciales** de toda especie y los testimonios que de las mismas expidan los Letrados de la Administración de Justicia.

- Los autorizados por **notario** con arreglo a derecho.

- Los intervenidos por corredores de comercio colegiados y las certificaciones de las operaciones en que hubiesen intervenido, expedidas por ellos con referencia al libro registro que deben llevar conforme a derecho. **205**

- Las certificaciones que expidan los **registradores** de la propiedad y mercantiles de los asientos registrales.

- Los expedidos por **funcionarios públicos** legalmente facultados para dar fe en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones.

- Los que, con referencia a **archivos y registros** de órganos del Estado, de las Administraciones públicas o de otras entidades de Derecho público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, Administraciones o entidades.

b) Se consideran **documentos privados**, a efectos de prueba en el proceso, aquellos que no se hallan en ninguno de los casos de la LEC art.317 (LEC art.324). **207**

Por lo tanto, y **por exclusión** quedarían englobados dentro del concepto de documentos privados todos aquellos documentos que no son emitidos por órganos de las Administraciones públicas o autoridades públicas.

Al margen del distinto **valor probatorio** de unos y otros, por lo que se refiere al objeto de este trabajo nos interesa únicamente comprobar si

existe alguna diferencia desde la **perspectiva temporal** del procedimiento entre la aportación de un documento público y uno privado.

210 En el ámbito de la normativa de carácter tributario, tanto la Ley General Tributaria (**LGT**) como el Reglamento de aplicación de los tributos –RD 1065/2007– (**RGGI**) y el Reglamento de revisión –RD 520/2005– (**RGRV**) se refieren a la aportación de documentos o a la aportación documental sin diferenciar entre distintos tipos de documentos.

212 Y en el ámbito de la L 29/1988 (**LJCA**) de igual forma se produce esa utilización genérica del concepto, a la vez que existe una remisión con carácter general a lo establecido en la LEC respecto de la prueba documental: la prueba se ha de desarrollar con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil, siendo el **plazo** para practicarla de 30 días. No obstante, se pueden aportar al proceso las pruebas practicadas fuera de este plazo por causas no imputables a la parte que las propone (LJCA art.60.4).

Y es, precisamente, en la **regulación civil** dónde podemos localizar alguna previsión que resulta solo aplicable a un tipo de documentos en cuanto a su aportación a un procedimiento.

215 Así, como se analizará posteriormente, un ejemplo podemos encontrarlo en que la posibilidad de tener en cuenta documentos relevantes para la decisión judicial, que hayan sido aportados después de finalizado el **periodo de conclusiones**, se limita, además de a resoluciones judiciales, a documentos de autoridad administrativa (LEC art.271.1), lo que parece avalar el hecho de que, conforme a la definición antes apuntada, sí cabría incorporar al procedimiento un documento público, pero no un documento privado.

Una segunda consideración previa tiene que ver con el alcance de la expresión «**prueba documental**». A pesar de la amplitud de los términos el propio legislador ha señalado que debe rehuirse de una concepción de la prueba documental como mecanismo de cierre de los distintos tipos de prueba, tal y como advierte la propia Exposición de Motivos de la LEC, al señalar que debe evitarse una ampliación forzada del concepto para intentar subsumir todo tipo de prueba en este concepto, por lo que habrá que ir más allá de la apariencia documental e intentar buscar la auténtica **naturaleza** de lo que se aporta.

217 Así, dice expresamente: «Sobre estas bases, la regulación unitaria de la prueba documental, que esta Ley contiene, parece completa y clara. Por lo demás, otros aspectos de las normas sobre prueba resuelven cuestiones que, en su dimensión práctica, dejan de tener sentido. No habrá de forzarse la noción de prueba documental para incluir en ella lo que se aporte al proceso con fines de fijación de la certeza de hechos, que no sea subsumible en las nociones de los restantes medios de prueba. Podrán confeccionarse y aportarse **dictámenes e informes escritos**, con sólo apariencia de documentos, pero de índole pericial o testifical y no es de excluir, sino que la ley lo prevé, la uti-

*lización de nuevos instrumentos probatorios, como **soportes**, hoy **no convencionales**, de datos, cifras y cuentas, a los que, en definitiva, haya de otorgárseles una consideración análoga a la de las pruebas documentales».*

Por lo tanto, parece claro que el factor delimitador debe buscarse en el **220 contenido** del documento, siendo irrelevante la forma utilizada por las partes para introducir ese elemento probatorio.

De ahí que el legislador avise de la diferencia que debería establecerse entre la prueba documental y la pericial, si bien no son pocas las situaciones en las que los órganos judiciales admiten informes periciales, pero como prueba documental. En cuanto al vehículo formal utilizado que dé soporte a la prueba documental la mencionada exposición de motivos anuncia la equiparación que debe hacerse entre el **soporte** tradicional utilizado en la prueba documental con nuevos soportes que puedan ser usados como medios de prueba como, por ejemplo, mensajes de correo electrónico, listados de gastos en formato Excel, etc.

Cuestión distinta, que excede del ámbito de este trabajo, es la necesidad de fijar de forma clara las condiciones que deberían exigirse a este tipo de soportes desde un punto de vista de la autenticidad e integridad de los mismos para poder ser admitidos como prueba documental.

Capítulo 2. El derecho a aportar pruebas y documentos

1. Marco constitucional del derecho	310	300
2. Configuración legal del derecho	350	
Ámbito administrativo general	355	
Ámbito tributario	365	
Jurisdicción contenciosa	375	
Conclusiones	380	

I. Marco constitucional del derecho

Es por todos sabido que la Constitución española (Const art.24) recoge el derecho a obtener la **tutela judicial efectiva** de todo ciudadano, pudiendo para ello utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa. **310**

La configuración constitucional del precepto nos muestra que estamos ante un **derecho fundamental** de configuración legal (entre otras, TCo 90/1985, TCo 116/1986, TCo 100/1987, TCo 206/1987, TCo 4/1988, TCo 215/1988, TCo 185/1990, TCo 12/1998, TCo 115/1999), es decir, que requiere de un posterior desarrollo para su **concreción y adecuación** al concreto orden jurisdiccional, labor a la que se unirá el Tribunal Constitucional en su función de interpretación y depuración de las normas, fijando así el contorno y alcance constitucional del mismo.

La doctrina del Tribunal Constitucional (**TCo**) que sintetiza de forma nítida el contenido esencial del derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes se recoge en diversas sentencias (entre otras, TCo 165/2001; TCo 168/2002; TCo 131/2003; TCo 74/2004; TCo 86/2008), cuyas principales notas pueden resumirse en las siguientes: **312**

a) El derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa no comprende un hipotético derecho a llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada en virtud de la cual las partes estén facultadas para exigir cualesquiera pruebas que tengan a bien proponer, sino que atribuye solo el derecho a la **recepción y práctica** de las que sean **pertinentes**.

b) Desde el punto de vista de su respeto y garantía, se exige que la prueba se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos de tal forma que sólo resultan **admisibles** los medios de prueba autorizados por el ordenamiento. Asimismo, la denegación de la prueba debe, por parte del órgano judicial, motivarse y, por parte del interesado, impugnarse para que después poder alegar la vulneración de este derecho. **315**

c) La indefensión constitucionalmente relevante se circunscribe a aquellos supuestos de denegación de **pruebas decisivas** en términos de defensa, cuestión que deberá ser probada.

PRECISIONES Esta doctrina ha sido recogida a su vez por el Tribunal Supremo (TS) (entre otras, TS 16-7-12, Rec 261/2010; TS 13-9-12, Rec 528/2010).

317 La lectura de esta jurisprudencia permite destacar la relevancia de la configuración del derecho a la tutela judicial efectiva en la correcta interpretación de aquellas cuestiones que puedan surgir sobre la prueba en el marco de un procedimiento tributario y, en especial, su utilización como criterio hermenéutico a la hora de interpretar las normas que se refieren al **momento** temporal para la aportación de documentos.

La conexión, tanto en el marco de un procedimiento de **comprobación tributaria** como en vía de revisión, entre la admisión de pruebas y el respeto al derecho a obtener una tutela judicial efectiva resulta evidente.

320 Así lo señala el Tribunal Constitucional al señalar que:

- El derecho a la tutela judicial efectiva de la Const art.24 tiene como contenidos esenciales el **acceso a la jurisdicción**, sin limitación de garantías ni impedimentos para alegar y demostrar en el proceso lo que se estime oportuno (TCo 30/2004).
- La noción de **indefensión** acuñada en la jurisprudencia constitucional como «privación del derecho a alegar y a demostrar en el proceso los propios derechos», tiene su manifestación más trascendente, cuando por el órgano judicial se impide a una parte el ejercicio de este derecho a la defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, de justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos, o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias, en el ejercicio del indispensable principio de contradicción (TCo 141/2011; TCo 71/2001; TCo 108/2000; TCo 8/2009)

PRECISIONES En el mismo sentido: TCo 287/2005 y TCo 226/2005.

322 Dicha vinculación entre el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (Const art.24) y la aportación de documentos como elemento probatorio resulta también de aplicación en el ámbito de los **procedimientos tributarios** en el que los tribunales, siguen recordando que la decisión sobre si es admisible la aportación de pruebas y documentos una vez ha concluido el procedimiento administrativo, constituye una cuestión de vital importancia, por estar en juego el derecho a la tutela judicial efectiva, que podría verse amenazado si se vetase (TSJ Castilla-La Mancha 18-10-16, Rec 200/2015).

Siendo así, la interpretación y aplicación de aquellas normas que incidan en la regulación de cualquiera de las modalidades probatorias deberá tener en cuenta el contenido del mencionado Const art.24.

325 Y de ello pueden inferirse, como punto de partida, dos ideas fundamentales a la hora de abordar el tema que nos ocupa (RUIBAL PEREIRA).

1. No cabe una **limitación a la aportación** de documentos en el marco de un procedimiento de comprobación o de revisión que suponga una res-

tricción al derecho fundamental en cuanto derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa.

2. No cabe una aceptación de aportación de documentos en el marco de un procedimiento de comprobación o de revisión que conlleve una transgresión de los **principios de contradicción e igualdad procesal** de las partes que provoque indefensión.

Resulta necesario, por lo tanto, señalar cuál es el marco normativo aplicable a la cuestión para, posteriormente, pasar a analizar cómo los tribunales, y en especial el TCo y el TS partiendo de este marco normativo genérico, ha ido creando una línea jurisprudencial en materia de admisión de documentos como prueba a lo largo de las distintas instancias administrativas y judiciales de clara **tendencia aperturista**.

2. Configuración legal del derecho

El primer elemento de estudio a la hora de abordar la cuestión objeto de este trabajo viene conformado por el marco normativo aplicable, identificando aquellas previsiones normativas que permitan delimitar objetiva y temporalmente la posibilidad de aportar prueba documental en el marco de un procedimiento. **350**

Pues bien, la posibilidad de aportar documentos a lo largo de un procedimiento de carácter tributario es una cuestión ampliamente reconocida por la normativa **administrativa general**, así como por la específicamente **tributaria**, como también lo es en el ámbito de la **jurisdicción contenciosa**.

Ámbito administrativo general (LPAC art.28.1, 28.2, 28.3, 53.1.d, 53.e, 76, 82.2 y 118) La regla general es que se permite a los interesados en un procedimiento administrativo aportar **cualquier documento** que estimen conveniente. **355**

A su vez, los interesados no están obligados a aportar documentos que hayan sido elaborados por cualquier **Administración** siempre que hayan expresado su consentimiento a que sean consultados o recabados dichos documentos.

Las Administraciones Públicas no han de requerir a los interesados datos o documentos no exigidos por la normativa reguladora aplicable o que hayan sido **aportados anteriormente** por el interesado a cualquier Administración; previsión que se traduce en el reconocimiento del derecho del interesado a no presentar esos datos o documentos.

Asimismo, se reconoce también el derecho a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento **anterior** al **trámite de audiencia**, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la propuesta de resolución; derecho que se recoge posteriormente en la regulación de la **fase de alegaciones** señalando que los interesados pueden, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, y del trámite de audiencia, estableciendo que los interesados, en un **357**

plazo no inferior a 10 días ni superior a quince, pueden alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinente.

- 360** Fuera de la regla general, se regula la situación en la cual se hayan de tener en cuenta **nuevos hechos o documentos** no recogidos en el expediente originario, estableciendo que se han de poner de manifiesto a los interesados para que, en un plazo no inferior a 10 días ni superior a 15, formulen las alegaciones y presenten los documentos y justificantes que estimen procedentes.

Ahora bien, si estamos en **fase de resolución** de recurso no se tienen en cuenta los documentos aportados por el recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho.

- 365** **Ámbito tributario** (LGT art.34.1, 34.r, 99.2, 105.1, 106.1, 236.4, 241.2 RD 1065/2007 art.96 y 104; RGRV art.23) Previsiones similares a las indicadas en relación con el procedimiento administrativo general encontramos en el ámbito tributario.

En el obligado marco de desarrollo normativo del mencionado derecho a la utilización de los medios de prueba necesarios para su defensa, y focalizado sobre la posibilidad de aportar documentos en el marco de un procedimiento, la LGT reconoce el **derecho** de los **obligados tributarios** a:

- formular alegaciones y a aportar documentos que han de ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente **propuesta de resolución**; y
- 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.

- 367** Al lado de este derecho, en la LGT se contienen previsiones relativas a la **prueba** que contribuyen a dibujar los contornos tributarios del mencionado derecho. Así, por ejemplo:

- Se otorga al obligado tributario la posibilidad de **no presentar** aquellos documentos que no resultan admisibles por la norma tributaria o que hayan sido presentados previamente y obran en poder de la Administración tributaria.
- Se enuncia la regla básica sobre **carga de la prueba** en los procedimientos de aplicación de los tributos, conforme a la cual quien haga valer su derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo.
- Se señala la **aplicación supletoria** del CC y de la LEC en materia de medios de prueba y valoración de prueba.
- Se establece la obligatoriedad de practicar prueba sobre **hechos relevantes**.
- Se restringe la admisión de pruebas en **alzada** a aquéllas que no hayan podido aportarse en primera instancia, siempre y cuando el recurrente hubiera estado personado.

Estas previsiones legales se completan con lo señalado en el RGGI, señalando: **370**

a) El trámite de audiencia como el momento en el cual se pueden incorporar las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia», pudiendo asimismo durante dicho trámite aportar nuevos documentos y justificantes; documentos que han de ser tenidos en cuenta en la propuesta de resolución o de liquidación. Finalizado el trámite de audiencia o el de alegaciones, no se puede 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.

b) Y, desde el punto de vista de la duración de los procedimientos, se establece la consecuencia derivada de los retrasos por parte del obligado tributario a la hora de atender a los **requerimientos** de la **Administración** entendiéndose que se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria los retrasos por parte del obligado tributario en atender a los requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria, así como la aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. **372**

Finalmente, el RD 520/2005 (RGRV) respecto del inicio del **recurso de reposición**, establece que el escrito de interposición, en el que se deben contener las alegaciones sobre cuestiones de hecho y de derecho formuladas por el interesado, debe ir acompañado de los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.

Jurisdicción contenciosa (LJCA art.56.4 y 65) Por lo que se refiere a la jurisdicción contenciosa, la LJCA nos ofrece también una serie de previsiones vinculadas directa o indirectamente a la posibilidad de aportar documentos a lo largo del proceso. **375**

En especial, podemos citar las siguientes:

- En relación con el momento procesal que se considera debe ser el momento normal para aportar los documentos que el interesado entienda oportuno en defensa de su pretensión, se señala que después de la **demandas y contestación** no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante puede aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la **citación de vista o conclusiones**.

- En el acto de la vista o en el escrito de **conclusiones** no pueden plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación.

380 Conclusiones Este es, por lo tanto, el principal marco normativo en el que tiene cabida la aportación de documentos como una de las vías para poder llevar a cabo una conducta probatoria y, en definitiva, como mecanismo de sostenimiento de las pretensiones jurídicas de un obligado tributario.

De lo previsto puede concluirse que, con carácter general, en el **ámbito administrativo** cabe la aportación de documentos siempre y cuando se realice antes del escrito de alegaciones o trámite de audiencia. Con posterioridad a dicho trámite, la admisión de prueba documental se limita a supuestos excepcionales vinculados normalmente a una situación de imposibilidad de aportación previa.

De forma similar, en el **ámbito jurisdiccional**, se sitúa en los escritos de demanda y contestación el momento adecuado para la aportación documental, restringiéndose la aportación posterior a situaciones especiales recogidas en la LEC.

382 Ahora bien, a pesar de la existencia de un marco legal y de la posible fijación de criterios generales interpretativos, debemos tener claro en todo caso que la aceptación o no de una aportación de documentos en un **momento posterior** a la fase de comprobación es también una cuestión que indudablemente debe interpretarse en el marco de un procedimiento concreto y habida cuenta de las **circunstancias del caso**, tal y como ha señalado la jurisprudencia en distintas ocasiones. Así:

– Se señala que la aportación de documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición, vía económico-administrativa y proceso jurisdiccional ha de enjuiciarse en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso (TSJ Cataluña 7-6-17, Rec 1109/2013). En el mismo sentido: TSJ Cataluña 27-3-14, Rec 270/2014; TSJ Cataluña 10-1-17, Rec 6/2013; TSJ Cataluña 24-1-13, Rec 70/2013; TSJ Cataluña 30-10-13, Rec 1071/2013.

– De igual forma se afirma que la procedencia de la aportación de documentos y pruebas en vía de recurso de reposición, económico-administrativa o contencioso-administrativa ha de enjuiciarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso (TSJ Canarias 5-7-16, Rec 25/2015).

385 Teniendo en cuenta el marco normativo apuntado y siendo conscientes de que las circunstancias concretas pueden llevar a soluciones distintas en lo relativo a la admisión de prueba documental, el estudio de la cuestión debe llevarse a cabo a partir de la siguiente afirmación: la posibilidad de aportar documentos a lo largo de un procedimiento vendrá determinada por **aquello que quiera probar** el documento y por el **momento** en que quiera aportarse.

En el primer caso, debemos estudiar cuáles son los que podríamos llamar **límites sustantivos** a la aportación de documentos y responder a preguntas como, por ejemplo, si cabe aportar en vía de procedimiento de revisión un documento que haga prueba de una pretensión no aducida con

anterioridad o que sirva de fundamento a un motivo no alegado previamente o, finalmente, que introduzca un argumento jurídico no planteado hasta ese momento. **385** (sigue)

El segundo aspecto se centraría en los **límites temporales** para su aportación y la cuestión a resolver supondría despejar incógnitas como la relativa a cuál es el momento idóneo para la aportación de documentos dentro de un procedimiento o si es posible aportar posteriormente un documento que no se ha aportado a lo largo del procedimiento de comprobación o no se ha acompañado a la interposición del recurso o la presentación de la demanda.