

PRUEBAS, MOTIVOS Y PRETENSIONES EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA

Esaú Alarcón García

Profesor asociado de la Universidad Complutense de Madrid

Académico correspondiente de la RAIYL (España)

<https://orcid.org/0000-0002-8287-6836>

Title

Evidence, grounds and claims in tax litigation.

Resumen

El presente trabajo pretende analizar los procelosos caminos procesales que se derivan de la aparición de los tres términos citados en el título, tanto en sede de revisión económico-administrativa como en el procedimiento judicial en vía contenciosa, desgranando así las posibilidades de que se produzca algún tipo de alteración en su configuración procesal inicial y dedicándole un apartado específico a los recursos devolutivos más comunes, como son el de apelación y el de casación.

Palabras clave

Prueba, motivos, pretensiones, revisión administrativa, procedimiento contencioso.

Abstract

This paper aims to analyse the turbulent procedural paths that arise from the appearance of the three terms mentioned in the title, both in the economic-administrative review process and in the contentious judicial procedure, thus breaking down the possibilities of some type of alteration in its initial procedural configuration and dedicating a specific section to the appeal for cassation.

Keywords

Evidence, reasons, claims, administrative review, contentious procedure.

Fecha de Recepción: 22-10-2024/ Fecha de aceptación: 21-11-2024

Cómo citar: Alarcón García, E. (2025). Pruebas, motivos y pretensiones en la revisión tributaria. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 133-157.

SUMARIO

1. Introducción
2. Pruebas, motivos y pretensiones en la revisión tributaria
3. Pruebas, motivos y pretensiones en la instancia
4. Pruebas, motivos y pretensiones en recursos devolutivos
5. Bibliografía

1. Introducción

La prueba es un concepto omnipresente en las actuaciones y procedimientos tributarios. Así, la existencia de elementos probatorios es la base sobre la que se funda la misma existencia del procedimiento. La aportación de prueba tiene una función vicaria, al servicio del mismo procedimiento, tanto si beneficia como si perjudica al administrado.

Tan es así el carácter transversal de la prueba en materia tributaria que, tanto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT, en adelante–, como la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa –LJCA, en lo sucesivo– disponen de un marco regulador específico de la fase probatoria, en una concreta sección referida a los procedimientos que regulan respectivamente, aunque ello no impide que se regulen otros aspectos probatorios en lugares diseminados por ambos textos legales¹.

Como indica Romero Plaza, a cuya tesis doctoral nos vemos obligados a remitir al lector para conocer los pormenores de la prueba en el ámbito tributario, *«la aportación de pruebas no debe entenderse como la expresión de un forcejeo entre partes, sino simplemente como un proceso de reconstrucción puramente objetiva de los hechos a la que la Administración no debería escapar, pues carece de un derecho de disposición sobre el material del procedimiento y no debe operar estratégicamente con la prueba como ocurre en el proceso civil»*².

Está de más señalar que, en virtud del principio de separación de poderes, la valoración de las pruebas que lleve a cabo la Administración en el seno del procedimiento tributario que instruya, no vincula a los órganos de la jurisdicción. Esta circunstancia, que resulta evidente en un Estado de derecho, debe coheretarse con la tramitación procesal de la fase probatoria en cada una de las instancias procesales, resultando trascendental determinar los momentos procesales adecuados para la aportación de pruebas y su distinción con los otros conceptos que dan título al presente trabajo: los motivos y las pretensiones.

A diferencia de la prueba, los motivos y las pretensiones son términos puramente procesales, es decir, aparecen en fases procesales específicas. Así como la prueba es la base –fáctica– de la liquidación tributaria, los motivos y las pretensiones tienen mera naturaleza procesal, pudiendo y debiendo hacerlos valer en el momento procesalmente oportuno en cada tipo de procedimiento. Podría decirse, pues, que la prueba es un concepto procedimental, mientras que motivos y pretensiones son conceptos procesales.

No es extraño, a consecuencia de lo que se acaba de decir, que estos últimos conceptos no resulten tan transversales como el de la prueba, siendo su lugar

1 Nos referimos a la sección 2ª del capítulo 2º del Título III de la LGT y a la sección 6ª del capítulo 1º del Título IV de la LJCA, respectivamente.

2 Vide, ROMERO PLAZA, Carlos, *passim*.

natural de regulación la LJCA, quedando así reservados para circunstancias y procedimientos muy concretos en el seno de la LGT³.

A pesar de que no es este lugar para llevar a cabo un análisis conceptual de la naturaleza jurídica de los tres conceptos de los que aquí se habla, sí merece la pena realizar un breve introito que sirva para diferenciarlos, para un correcto uso de los mecanismos procesales previstos para cada uno de ellos.

Por lo que se refiere a la prueba, paradójicamente, su raíz latina *–probatio–* la asimilaba a argumento o razón, lo que hoy en día se encontraría más cerca del término «motivo». Prueba es, hogaño, toda actuación encaminada a fijar unos hechos, que sirven de fundamento a determinada pretensión⁴.

En cuanto a los «motivos», como acabamos de indicar, son aquellos fundamentos racionales, que englobarán tanto razones jurídicas como fácticas, que sirven para fundar esa misma pretensión⁵. Podría asimilarse, en el lenguaje vulgar, a la causa que determina la aparición de un acto o hecho de naturaleza jurídica, que no debe asociarse a la causa contractual, que tantos quebraderos de cabeza ha dado *in illo tempore* a los civilistas. Dentro de los motivos encontraremos una fundamentación jurídica determinada, esto es, una exégesis que, subsumida en una norma jurídica, se aplica a unos hechos determinados. Por consiguiente, esos motivos actuarán sobre unos hechos que requerirán una prueba suficiente.

En la LGT, el término «motivos» lo encontramos asociado habitualmente a procedimientos tributarios específicos cuya procedencia, precisamente, depende de que se hayan producido unas determinadas causas (o motivos) tasadas⁶.

Por lo que se refiere a las pretensiones, habrá el lector notado avezado que se trata de un término que ha aparecido en la definición tanto de «pruebas» como de «motivos». Pretensión sería asimilable, en el lenguaje vulgar, a finalidad, objetivo, «solicitud para conseguir algo» dice el diccionario académico.

3 Piedra de toque del carácter de cada término es su aparición en los textos legales procesales básicos en materia tributaria: en efecto, el vocablo «prueba» aparece un total de 53 y 58 veces en LGT y LJCA, respectivamente, dedicándole cada texto legal una sección, como se ha dicho; por su parte, «motivo» aparece en 18 ocasiones en la LGT, de las cuales únicamente 11 hacen referencia a la cuestión concreta que motiva este trabajo, siendo 12 las veces que surge en la LJCA, 10 referidas al aspecto del que tratamos; el término «pretensiones» no figura en el contenido de la LGT, apareciendo en 42 ocasiones en la LJCA.

4 En el diccionario del español jurídico encontramos cuatro definiciones jurídicas del vocablo que, aquí, hemos concentrado en una: <https://dpej.rae.es/lema/prueba>.

5 A pesar de los paroxísticos esfuerzos de algunos teóricos por distinguir racionalidad y razonabilidad, intentando extraer consecuencias dispares de ellos, lo cierto es que su etimología nos muestra su carácter eminentemente sinónimo.

6 Es el caso, en primer lugar, de la adopción de medidas cautelares para el aseguramiento del cobro de una deuda tributaria, que requiere –art. 81– expresa mención de los motivos que la justifican. En segundo lugar, un *numerus clausus* de motivos son los que, en cada caso, permiten discutir una providencia de apremio –art.167.3–, una diligencia de embargo –art.170.3–, un acuerdo de enajenación de bienes embargados –art.172.1.2º–, los instrumentos de ejecución y las diligencias de embargo dictadas al calor de las normas de asistencia mutua –arts.177 *dicies* y *undecies*–, la *non nata* condena en costas en el económico-administrativo –art.234.5 LGT– y la pertinencia del recurso de anulación –art.241 bis–.

Desde la perspectiva jurídica es un vocablo eminentemente procesal, que señala nada más y nada menos que el objeto de la acción procesal, esto es, lo que se pide al juez en el correspondiente *petitum*, solicito o suplico de una demanda⁷. Esta naturaleza del término es la que determina que no aparezca en todo el texto de la LGT y sí lo haga, en infinidad de ocasiones y dedicándosele diversos preceptos –todo el capítulo II del Título III– como hito procesal que es, en la LJCA y, va de suyo, en las leyes procesales civil y criminal⁸.

Es tal la relevancia de la pretensión que ya el precepto inicial de la LJCA, su artículo primero, en su apartado primero, da comienzo a su texto diciendo que «*los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta a Derecho administrativo (...)*».

La pretensión es, pues, el objeto del proceso –tanto del contencioso como de todo proceso– y tiene como punto de referencia una actuación administrativa. Sin actuación administrativa –que puede ser positiva o negativa–, la pretensión no puede ontológicamente existir.

De esta naturaleza se deriva, por un lado, que la pretensión de las partes sea el marco al que se debe limitar el proceso y, por otro, que se deba incluir expresamente tanto en el escrito de demanda como en el de contestación a la demanda.

La naturaleza de la pretensión puede ser declarativa, constitutiva, de condena o, incluso, mixta, si se incluyen varias pretensiones de diversa tipología, regulándose concretamente en los artículos 31 a 33 de la LJCA.⁹

La distinción entre motivos y pretensiones siempre ha sido conflictiva, a pesar de tratarse de conceptos jurídicos palmariamente distintos: como ha quedado dicho, los motivos son las causas por las que se impugna, es decir, las causas de la controversia que ha dado lugar al proceso, razones que pueden ser jurídicas, fácticas o mixtas; las pretensiones, en cambio, son el objetivo, es decir, la finalidad de la demanda planteada.

De ello se deriva una diferencia procedimental muy relevante: la pretensión no puede ser alterada o modificada a lo largo del proceso, pero sí los motivos que dieron lugar a la discrepancia hasta tal punto de que, como se verá, en el procedimiento contencioso-administrativo pueden plantearse cuestiones nuevas, no planteadas en vía administrativa, por las partes.

7 El tradicional «suplico» de la demanda es un término que debería ser desterrado del lenguaje forense, tanto por su marcado carácter arcaizante como por un halo de clemencia judicial que no se compadece con las reglas jurídicas propias de un Estado de derecho.

8 El origen latino del término ayuda a entender su significado: *petitio*, ergo petición, solicitud.

9 En los respectivos escritos de demanda y contestación, el lugar idóneo para la inclusión de las pretensiones es el denominado solicito o petitum, en el cual se debe efectuar una síntesis del desarrollo fáctico y argumental contenido en la demanda a través del cual el actor solicita al órgano judicial no solo la continuación del proceso hasta sentencia, sino que ésta se pronuncie en un sentido que, normalmente, será la satisfacción de su pretensión. No obstante, también existen las pretensiones incidentales, propias de la solicitud de adopción de medidas cautelares y que, por su propia lógica, se suelen incluir en el escrito de interposición, al inicio del proceso, pues buscan asegurar la eficacia futura de la resolución judicial.

Es más, tendremos ocasión en las líneas que siguen de comprobar como esos motivos o cuestiones nuevas podrán añadirse incluso tras pasados los plazos procesales marcados para su inclusión, siempre y cuando fueran relevantes para el fallo y debiendo ponderar el juez, entonces, ponerlas en conocimiento de las partes para que sean oídas al respecto.

2. Pruebas, motivos y pretensiones en la revisión tributaria

Los preceptos básicos que regulan las cuestiones que venimos tratando, en materia tributaria, son los artículos 236 —«tramitación»— y 237 —«Extensión de la revisión en vía económico-administrativa»— de la LGT y 57 —«pruebas e informes»— del Reglamento de revisión en vía administrativa, o RRVA, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo¹⁰.

La mayoría de la regulación que se acaba de citar se refiere a la aportación de material probatorio en los procedimientos de revisión administrativa en el ámbito tributario. Sin embargo, adquiere especial relevancia el artículo 237 de la LGT, antes citado, pues es el que plantea el alcance de las competencias resolutorias de los tribunales económico-administrativos, asimilándolas a las de los Jueces y Tribunales del orden contencioso.

En efecto, el apartado 1 de dicho precepto establece, *ad pedem litterae*, que «las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante». Asimismo, el apartado 2 señala que «si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones».

De lo ahí regulado se colige una clara pretensión de ofrecer un ropaje judicial a los órganos económico-administrativos, superando su naturaleza meramente revisora de las actuaciones administrativas y dándoles, así, la oportunidad —no siempre cumplida— de resolver las cuestiones que ofrezca el expediente conforme a derecho —*iura novit curia*—, sin otra limitación que la de no perjudicar la situación de inicio del contribuyente afectado —prohibición de la *reformatio in peius*—. En este sentido, la resolución del TEAC RG 3011/15, de 9 de marzo de 2017, traza los límites de la facultad revisora de los órganos económico-administrativos, señalando a estos efectos que la ley concede a los TEA «amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar incluso cuestiones no planteadas» por las partes.

Sentadas las vastas facultades revisoras de los órganos económico-administrativos, la primera cuestión que se plantea, en esta fase, es el efecto que pueda

¹⁰ Si bien también regulan aspectos relevantes a la aportación de pruebas los artículos 241 LGT y 61 RRVA, relativos ambos al recurso de alzada ordinario y 246 LGT, relativo al procedimiento abreviado.

tener la presentación de alegaciones o de nuevos motivos fuera del plazo establecido reglamentariamente a estos efectos¹¹.

El Tribunal Económico-administrativo Central –TEAC, en adelante– ya ha resuelto esta duda en una resolución de alzada para la unificación de criterio –RG 3375/19, de 22 de enero de 2021– en la cual ha concluido que *«es criterio de este Tribunal que la falta de presentación de escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la LGT, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que se ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. (...) dicho órgano deba conocer de las alegaciones presentadas tardíamente por el interesado, pero antes de que aquél dicte su resolución. Tal conclusión no está expresamente establecida en la normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo pero se desprendería, por un lado, del principio de contradicción y del derecho a la defensa, básicos en el orden procesal como reconoce el artículo 24.2 de la Constitución Española y que no ceden ante un vicio procedimental no invalidante, como es la presentación fuera de plazo de alegaciones sin que exista una resolución que dé término al procedimiento; por otro, de lo dispuesto en el artículo 34 de la LGT que recoge el derecho de los obligados tributarios a «formular alegaciones y aportar los documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución» y, por último, de lo indicado en el artículo 73 de la Ley 39/2015¹².*

A consecuencia de lo razonado, el TEAC fija en dicha resolución el siguiente criterio: *«en el procedimiento abreviado económico-administrativo las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento».*

A pesar de que la resolución trata la cuestión con relación a la ausencia de alegaciones en el escrito de interposición de una reclamación presentada bajo el procedimiento abreviado, sus conclusiones resultan lógicamente extrapola-

11 En la tramitación ordinaria de las reclamaciones económico-administrativas, tras la presentación del escrito de interposición, se le ofrecerá al contribuyente un trámite específico de puesta de manifiesto del expediente, para la aportación de pruebas y alegaciones; en cambio, en el procedimiento abreviado es en el mismo escrito de interposición de reclamación en el que deben aportarse dichas pruebas y alegaciones.

12 Dispone, en efecto, el artículo 73 de la LPAC: *Cumplimiento de trámites. 1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir del siguiente al de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto. 2. En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo. 3. A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente. No obstante, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo.»*

bles, *mutatis mutandis*, al procedimiento ordinario, por aplicación del artículo 237 de la LGT.

Como argumento adicional al expresamente establecido por el TEAC, cabe llegar a idéntica conclusión efectuando lo que podría denominarse satíricamente como una «ponderación de torpezas» puesto que, siendo los órganos económico-administrativos los primeros y tradicionales incumplidores de sus propios plazos para resolver las reclamaciones que frente a ellos se interponen, resulta lógico que en aplicación de esta misma lógica tampoco tenga efectos la falta de diligencia procesal del contribuyente a la hora de cumplir los plazos que se le imponen.

Un segundo aspecto discutido en esta fase revisora es el de aportación de nuevos elementos de prueba en sede económico-administrativa, distintos de los que figuran en el expediente administrativo del que deriva la liquidación impugnada.

Sobre esta cuestión es distinta la posición que se le concede al reclamante, a quien discute la actuación administrativa, que a la Administración autora del acto impugnado.

Por lo que se refiere al contribuyente, la resolución del TEAC de alzada para la unificación de criterio RG 8923/22, de 30 de octubre de 2023, ha estipulado que *«cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aun cuando la falta de aportación de dichas pruebas fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente»*.

Esta conclusión deriva del previo criterio fijado por el Tribunal Supremo –TS, en lo sucesivo– en sus sentencias de 10 de septiembre de 2018, RCA/1246/2017, de 21 de febrero de 2019, RCA/1985/2017, y de 19 de mayo de 2020, RCA/6192/2017, las cuales resolvieron la cuestión de interés casacional objetivo consistente en determinar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 236 de la LGT, el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

La doctrina que fijó el Alto Tribunal en estas resoluciones fue que *«las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones –fácticas y jurídicas– que resulten necesarias para llegar a aquella decisión. (...) [Es] posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar –al adoptar su resolución– tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la*

actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.»

De ahí cabe extraer que, en vía económico-administrativa, el contribuyente va a poder aportar nuevas pruebas que no aportó en fase de comprobación –incluso, si no lo consideró oportuno en ese momento procesal–, siempre y cuando tal retraso en la aportación no fuera considerado, motivadamente, malicioso.

Por lo que se refiere a la aportación de nuevos elementos de prueba por parte de la Administración actuante, fuera del expediente administrativo, de por sí parece una idea que denota cierta anomalía procesal. En efecto, siendo un órgano administrativo el que instruye y resuelve un procedimiento tributario basándose para ello en un expediente administrativo, suena extraña la posibilidad de que, ulteriormente, pueda completar ese expediente mediante nuevas pruebas o documentos. Tal ampliación sorpresiva del material probatorio podría generar indefensión al contribuyente y resultar contrario tanto al principio de buena administración como al de igualdad de armas.

La respuesta ofrecida por la jurisprudencia a esta cuestión, en el seno de las reclamaciones económico-administrativas, sigue la senda interpretativa que se acaba de indicar aunque, como veremos, tales conclusiones vendrán matizadas en sede contenciosa.

En efecto, el TS ha resuelto dos recursos de casación relacionados con esta cuestión, en sus sentencias de 27 de octubre de 2023, RCA 2490/2022 y de 2 de noviembre de 2023, RCA 1596/2022. Concretamente, se plantearon las siguientes cuestiones con interés casacional objetivo: Por un lado, determinar si, en sede de revisión económico-administrativa, y con ocasión de la interposición por parte de la administración de un recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, esta puede aportar documentos que apoyen su pretensión revocatoria y que, aun debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procedimental oportuno: STS de 17 de noviembre de 2023 RCA/1234/2022. Por otro, discernir si los artículos 237 LGT y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, permiten a la Administración Tributaria la remisión espontánea del expediente administrativo no solicitada por el Tribunal Económico Administrativo y, en su caso, si ese plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, sin perjuicio de la facultad del Tribunal Económico Administrativo de solicitar el complemento, de oficio o a instancia de parte o si, por el contrario, la Administración tributaria puede remitir al Tribunal Económico Administrativo por iniciativa propia, informes o expedientes complementarios, confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce al obligado tributario cuando de reclamar el complemento del expediente administrativo se trata.

El Alto Tribunal se muestra inflexible frente a ambas posibilidades, dando en ambos casos la negativa por respuesta, de modo que, en el primer caso, el *«órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo del mes al que se refiere el apartado tercero del art 235 de la Ley General Tributaria, plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva para*

la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte».

Por lo que se refiere a la segunda vía de aportación probatoria adicional, «se pretende aportar el complemento del expediente con utilización de la vía de aportación de pruebas en el recurso de alzada por el órgano administrativo, bajo el argumento de no haber sido parte, en el sentido de interesado, en la primera fase del procedimiento económico administrativo. (...) no se pueden considerar pruebas aquellos documentos que la Administración debió haber remitido con el expediente administrativo, por formar parte indudablemente del mismo, y que no fueron remitidos en el trámite en que venía obligada, incumpliendo con ello lo dispuesto en el art. 235.3 de la LGT».

Esta taxativa conclusión deriva, tal y como indica el propio órgano casacional, de que la posición de la Administración «responsable del acto impugnado en vía económico administrativa no es equiparable a la del obligado tributario».

Sentado lo anterior, cabe por último tratar una cuestión sobre la que también ha sentado jurisprudencia el Tribunal Supremo en los últimos años, después de una desconcertante jurisprudencia menor que venía contrariando, incluso, doctrina que el Tribunal Constitucional —o TC— había asentado hace años.

La duda resuelta por el TS, en este último caso, no se refiere a la aportación de pruebas sino a la propia pretensión procesal del reclamante en vía económico-administrativa, en aquellos casos en que, frente a una resolución desestimatoria (total o parcialmente), planteara un recurso de anulación por alguna de las causas (o motivos) tasadas en el artículo 241 *bis* de la LGT.

En efecto, aunque pueda resultar descabellada la postura de los tribunales que denegaron tal posibilidad, lo cierto es que dos órganos jurisdiccionales colegiados distintos, la Audiencia Nacional y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, consideraron que la interposición de dicho recurso especial impedía el ejercicio de su jurisdicción plena, lo que obligaría al contribuyente que viera desestimadas sus pretensiones a que su juez natural —el propio tribunal— únicamente pudiera resolver acerca de las mismas cuestiones (motivos) planteadas en dicho recurso de anulación, dejando entonces imprejuizadas el resto de cuestiones de hecho o de derecho de la resolución originaria que pudieran resultar discutibles.

Como se acaba de decir, el TC ya había resuelto en contra de tal pacato posicionamiento, en una sentencia de 14 de marzo de 2011, recurso 23/11, en los siguientes términos: «carecería de sentido que un remedio, basado en motivos tasados y que tiene como finalidad evitar un recurso posterior, en caso de quedar frustrada tal finalidad, provocara para éste, que no ha podido evitarse, la misma limitación de la cognitio que es propia del remedio. Éste no sólo habría fracasado sino que, además, habría cercenado el contenido natural del recurso posterior que no había conseguido hacer innecesario».

No obstante, la cuestión volvió a plantearse a resultas de la postura de los dos citados tribunales superiores en dos sentencias que fueron casadas por

parte del TS. En ambos casos, la parte recurrente presentó un recurso de anulación frente a una resolución económico-administrativa y, frente a su desestimación, impugnaron las dos resoluciones desestimatorias –la originaria y la correspondiente a este recurso extraordinario– en vía jurisdiccional, oponiéndose a las liquidaciones tributarias tanto por los motivos que dieron lugar al recurso de anulación como por otros que ofrecía el expediente.

Las sentencias de instancia respectivas rechazaron entrar a enjuiciar los motivos de oposición articulados por la demandante al considerar que los mismos debieron plantearse mediante la impugnación de la resolución del órgano económico-administrativo correspondiente, pero no contra la que resuelve el recurso de anulación, que tiene unos motivos tasados y concretos, centrando su análisis en la concurrencia o no del vicio de incongruencia denunciado en ambos casos.

El TS resuelve los recursos de casación que se plantearon frente a ambas resoluciones en sus sentencias de 3 mayo de 2022, RCA/4707/2020, y de 7 de noviembre de 2022, RCA/4073/2021, en las que la cuestión con interés casacional objetivo que se planteaba era, concretamente, determinar si, con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 *bis* de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación o únicamente cuando aprecie que el recurso de anulación debió haber sido estimado al entender que existía una causa de anulación de las contempladas en el expresado precepto.

El Alto Tribunal aplica en sus resoluciones, como parecía indiscutible, la doctrina del pleno conocimiento por parte de los Jueces y Tribunales de Justicia, sentando claramente la conclusión de que con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 *bis* de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación, sin tener que limitarse la litis a revisar las cuestiones formales que se plantearon en el citado recurso extraordinario.

3. Pruebas, motivos y pretensiones en la instancia

La doctrina del pleno conocimiento que se acaba de exponer es un pilar fundamental en el proceso contencioso-administrativo. De la misma manera que la LGT permite incluso a los órganos económico-administrativos resolver conforme a su mejor leal saber y entender las cuestiones que resulten del expediente administrativo, hubieran sido o no planteadas por el recurrente, la LJCA se rige a su vez por idéntica senda antiformalista, de modo que las partes no deben probar el derecho aplicable –cosa que corre a cargo del juez, en virtud del *iura novit curia*– y, como se verá, se relativizan los plazos procesales aplicables en aras de resolver conforme a derecho –principio *pro actione*–.

A resultas de ello, como principio general en materia de prueba en el ámbito contencioso debe indicarse que, a pesar de que los documentos relevantes

—desde luego, aquellos en los que se basa la Administración para dictar el acto impugnado y sostener su validez— deben estar en el expediente, en el proceso contencioso-administrativo se puede proponer y practicar prueba sobre cualquier otro¹³.

La carga de la prueba se rige por las reglas ordinarias del artículo 217 de la LEC, de modo que corresponde a quien formula una pretensión probar los hechos en que la misma se sustenta, y a la parte que se opone, probar los hechos que privan de eficacia o desmienten a los anteriores. Eso conlleva que el recurrente tiene la carga de recurrir el acto administrativo, pero eso no significa que todo aquello que se afirma en el acto se presuma cierto y el recurrente deba probar su falsedad.

La regla general es que los medios de prueba se proponen en la demanda y en la contestación, si bien el demandante tiene la facultad —ex artículo 60.2 de la LJCA— de proponer nuevos medios de prueba a la vista de la contestación, en el plazo de cinco días desde que se le da traslado de la misma¹⁴.

Sin embargo, antes de llegar a estas fases procesales, la Administración demandada debe aportar el expediente administrativo al procedimiento, pudiendo las partes solicitar una ampliación de este si se encuentra incompleto, de conformidad con el artículo 55 de la LJCA¹⁵.

Es importante destacar que este trámite, según indica el Auto del TS de 2 de noviembre de 2005, rec.168/05, tiene por objeto incorporar los documentos que realmente integran el expediente, esto es, aquellos que reflejan documentalmente el procedimiento administrativo seguido para la adopción del acto administrativo recurrido, no ampliarlo.

13 No debe entenderse que esta circunstancia concede una facultad omnímoda a la Administración de aportar pruebas que no figuran en el expediente administrativo pues, de lo contrario, se dejaría en manifiesta indefensión al reclamante. El órgano judicial será quien pondere, en su caso, la pertinencia y afectación a la buena fe de las pruebas adicionales propuestas por la administración demandada, teniendo en cuenta que únicamente deberían admitirse aquellas que no pudieron haber sido aportadas con antelación y sean relevantes para la resolución de la litis. En unas recientes sentencias, el Tribunal Supremo ha infravalorado unos informes confeccionados por la Administración tributaria, en materia de I+D que se configuraron para contrarrestar las conclusiones de un informe vinculante dictado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, señalando lo siguiente: «*Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho, vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora —en un sentido amplio y omnicomprendivo—, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración. b) Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica —que en este caso no son concurrentes pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo*» —SSTS de 8, 9 y 9 de octubre de 2024, recursos 948, 1633 y 1635/2023.

14 El TS ha interpretado que cabe esta posibilidad cuando se trate de concretos medios de prueba cuya necesidad o procedencia surge a raíz de lo manifestado en la contestación a la demanda, esto es, si de ella resultaren nuevos hechos trascendentales para la resolución del pleito —sentencias de 30 de noviembre de 2009, rec.5556/05 y de 23 de febrero de 2009, rec.9827/04.

15 Artículo 55.1. «*Si las partes estimasen que el expediente administrativo no está completo, podrán solicitar, dentro del plazo para formular la demanda o la contestación, que se reclamen los antecedentes para completarlo. A estos efectos se entenderá que el expediente administrativo está integrado por los documentos y demás actuaciones que lo conforman según lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. Los documentos o elementos de prueba que formen parte de un expediente administrativo distinto no podrán solicitarse a través del trámite previsto en el presente artículo*».

De ahí resulta que, si se considera que el expediente está incompleto, debe hacerse uso imperativamente del cauce del 55 de la LJCA y, si no se hace, no cabe tratar de procurar ese complemento mediante otrosí en la demanda o en el período probatorio, tal y como ha señalado el TS en su sentencia de 19 de mayo de 2016, rec.1028/2015. Obsérvese que, en este caso, el principio antiformalista resulta postergado por la actitud negligente o maliciosa de las partes.

En el otro fiel de la balanza encontramos la situación de los documentos que no forman parte del expediente propiamente dicho, los cuales deben reclamarse, si no se dispone de ellos, mediante prueba documental, y no mediante este específico acto procesal del artículo 55 LJCA, tal y como se ha indicado en ATS de 13 de junio de 2018, rec.690/17.

Dejando de lado el trámite de completitud del expediente que se acaba de exponer, debe ponerse de relieve que, en sede contenciosa, la posibilidad de ampliar el expediente mediante prueba documental le cabe también a la Administración demandada. En tal caso, si al contestar a la demanda, la recurrida aporta documentos que deberían formar parte del expediente, debe darse traslado al actor del expediente completo para que pueda hacer alegaciones complementarias de la demanda, por exigencias de la tutela judicial efectiva. Entendemos que, dado el carácter vicario del interés general de la Administración y que sus potestades no deben salirse del circuito formado por el procedimiento administrativo, la aportación de material probatorio extramuros del expediente administrativo y en fase de litigación, deberá hacerse siempre de forma motivada, es decir, deberá resultar justificadas por las circunstancias del asunto litigioso y, asimismo, deberá tratarse de documentación que no pudo o debió ser aportada en fase administrativa.

El TS ha concluido –STS de 2 de julio de 2013, rec.4307/10– que la incorrecta calificación procesal por parte del tribunal de la documentación controvertida, no considerándolos parte del expediente sino como prueba documental ex art. 56.3 LJCA, no produce indefensión real y efectiva si va seguida de darle traslado a la parte actora para que efectuara alegaciones¹⁶.

En términos similares, el art. 54.1 LJCA establece que, si el actor opta por formalizar su demanda sin disponer del expediente, se emplazará a la Administración para contestar, advirtiéndole que no se admitirá la contestación si no va acompañada del expediente. En tal caso procederá también dar plazo seguidamente a la actora para alegaciones complementarias.

Por lo que se refiere a la fase procesal de aportación de pruebas –con carácter general, artículos 60 y siguientes y, en el procedimiento abreviado, artículo 78.12 a 19 todo ello de la LJCA–, el juez puede denegar el recibimiento del proceso a prueba cuando, con ello, únicamente se pretende que la Sala tome en consideración el expediente ya remitido por la Administración –ATS de 3 de diciembre de 2014, rec.378/2014 y ATS de 2 de junio de 2016, rec.567/11–.

16 Artículo 56. 3. «Con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren».

Resulta discutible la trascendencia en el proceso de los defectos en la petición del recibimiento del pleito a prueba. Diversos autos del TS –ATS de 28 de julio de 2015, rec.20/15 y ATS de 6 de mayo de 2015, rec.590/14– se han planteado si, en el caso de que las partes, en la demanda o en la contestación, piden el recibimiento a prueba, pero no especifican los puntos de hecho o los medios de prueba que pretenden hacer valer, cabe o no subsanar el defecto mediante el recurso de reposición contra el auto denegatorio.

La conclusión ha sido tajante cuando el defecto consiste tanto en la falta de fijación de los puntos de hecho sobre los que habrá de versar la prueba como en la falta de enunciación de los medios de prueba, en cuyo caso se ha considerado que se trata de una falla procesal insubsanable. Según el Alto Tribunal, se trata de *«una actitud procesal que altera las normas del proceso y de la posición de las partes al obligar a la parte contraria a contestar a la demanda sin los datos esenciales como los hechos y los medios de prueba en los que basa su pretensión»*¹⁷.

Sin embargo, la consecuencia no es tan fatal cuando el dislate procesal se circunscribe a la falta de especificación de los concretos medios de prueba que se pretenden hacer valer, en cuyo caso el TS califica el defecto como de subsanable, *«habida cuenta de que en la propia demanda, aunque de un modo procesalmente inadecuado, concreta en cierta medida el medio de prueba, documental, que se había de practicar»* –ATS de 1 de octubre de 2015, rec.513/14 y ATS de 22 de mayo de 2013, rec.159/12–.

El error en la solicitud de la práctica de prueba puede venir, patológicamente, del propio órgano jurisdiccional, en el caso de que decida denegar la prueba pretendida *«sin perjuicio de acordar la prueba para mejor proveer o diligencia final»*. Es esta una práctica perjudicial para la parte, ya que con el uso inadecuado de dicha fórmula –procedente de otros órdenes jurisdiccionales– no se niega definitivamente la prueba, pero tampoco se admite, originándose una incertidumbre o perplejidad en el proponente con la consiguiente indefensión. Así lo ha dicho el TS en sentencia de 5 de junio de 2009, rec.5237/05.

Debe indicarse que, en el orden contencioso cabe incluso acudir al auxilio jurisdiccional para la realización de la prueba documental, en el caso de que los documentos pretendidos no puedan conseguirse con el propio impulso e iniciativa de los interesados en su obtención y unión a las actuaciones. Ello es así porque, en el proceso contencioso, por mor de la remisión efectuada por el art. 60.4 LJCA¹⁸, el criterio es el plasmado en el art. 265.2 subapartado 2º LEC. Esta conclusión –reflejada en STS de 22 de enero de 2010, rec.7652/05– supone un

17 Debe mencionarse que, en autos menos recientes, el TS había llegado a la solución contraria, calificando tal defecto como subsanable atendiendo a que ya figuraban en la demanda los hechos a probar, aunque no se hubiera hecho una concreción ordenada de los que se consideraba necesario probar –ATS de 7 de octubre de 2009, rec.593/08. También la STS de 27 de junio de 2008, rec.782/05, llega a esta conclusión, al considerar que los defectos en que incurrió la parte demandante no eran sustanciales de modo que, aunque no esté previsto un plazo de subsanación, debe permitírsele subsanar sus carencias.

18 Artículo 60.4 LJCA: *«La prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil, siendo el plazo para practicarla de treinta días. No obstante, se podrán aportar al proceso las pruebas practicadas fuera de este plazo por causas no imputables a la parte que las propuso»*.

claro apartamiento de prácticas procesales pretéritas en el orden contencioso-administrativo, por las que era habitual la articulación de la prueba documental a través del órgano jurisdiccional.

Sobre la posibilidad de que una de las partes pueda aportar pruebas al proceso fuera del período probatorio, el TS ha interpretado —sentencia de 14 de enero de 2019, rec.398/16— que cabrá admitirlas, siempre y cuando se encuentren en uno de los supuestos del artículo 270.1 de la LEC que, en este caso, resulta aplicable supletoriamente al orden contencioso¹⁹.

Por último, debe tenerse en cuenta la posibilidad procesal —extraña a otros órdenes jurisdiccionales— de practicar pruebas como diligencias finales, prevista expresamente en el artículo 61 de la LJCA²⁰. Se trata de una facultad que entra dentro de la soberanía del juez — STS de 8 de enero de 2013, rec.2090/10—, no pudiéndose acudir a dichas diligencias para tratar de enmendar o suplir las omisiones de las partes, de forma que se intente desplazar hacia el Tribunal la carga de la prueba.

Se ha discutido si la decisión del tribunal de acordar la práctica de diligencias finales «de oficio» no compromete la posición institucional del juez. Basta confrontar el tenor literal de la LJCA y la redacción del artículo 435 LEC para constatar las claras diferencias. Así, mientras el último precepto limita las diligencias finales que autoriza a requisitos taxativos, el artículo 61 de la LEC impone al Tribunal una sola condición para acordar la práctica de prueba o incluso recibir el proceso a prueba: que se considere por el Tribunal como necesaria «*para la más acertada decisión del asunto*».

Por la entidad de los intereses eventualmente afectados, en el contencioso rige la búsqueda de la verdad material —a diferencia del proceso civil, en que se busca la verdad formal que se deja a interés e iniciativa de las partes—, una vez superada una primera fase de la historia de nuestro contencioso, en que se consideraba que la naturaleza revisora de este proceso debilitaba la actividad pro-

19 Artículo 270 LEC. *Presentación de documentos en momento no inicial del proceso.*

1. *El tribunal después de la demanda y la contestación, o, cuando proceda, de la audiencia previa al juicio, sólo admitirá al actor o al demandado los documentos, medios e instrumentos relativos al fondo del asunto cuando se hallen en alguno de los casos siguientes:*

- 1.º *Ser de fecha posterior a la demanda o a la contestación o, en su caso, a la audiencia previa al juicio, siempre que no se hubiesen podido confeccionar ni obtener con anterioridad a dichos momentos procesales.*
- 2.º *Tratarse de documentos, medios o instrumentos anteriores a la demanda o contestación o, en su caso, a la audiencia previa al juicio, cuando la parte que los presente justifique no haber tenido antes conocimiento de su existencia.*
- 3.º *No haber sido posible obtener con anterioridad los documentos, medios o instrumentos, por causas que no sean imputables a la parte, siempre que haya hecho oportunamente la designación a que se refiere el apartado 2 del artículo 265, o en su caso, el anuncio al que se refiere el número 4.º del apartado primero del artículo 265 de la presente Ley.*

20 Cuyo primer apartado indica que «*El Juez o Tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer la práctica de cuantas estime pertinentes para la más acertada decisión del asunto*», indicándose en su segundo apartado que «*Finalizado el período de prueba, y hasta que el pleito sea declarado concluso para sentencia, el órgano jurisdiccional podrá también acordar la práctica de cualquier diligencia de prueba que estimare necesaria*». Como indica DURO VENTURA en PALOMAR OLMEDA, «*puede el órgano judicial acordar el recibimiento del juicio a prueba en una norma sin parangón en el enjuiciamiento civil, cuando examinadas la demanda y la contestación no se haya solicitado por las partes*».

batoria. Cabe así al Tribunal suplir o ignorar la propia desidia de las partes en el proceso –así lo ha señalado el TS en sentencia de 2 de octubre de 2012, rec. 6437/09–.

Tal facultad de ordenar o no diligencias finales no es revisable en casación. Eso sí, si la autoridad judicial indica que podría acordar la práctica de una determinada prueba como diligencia final, deberá pronunciarse sobre la pertinencia de dicha prueba, abriendo previamente un trámite de audiencia a las partes –STS de 16 de marzo de 2012, rec.648/08–.

Cabe plantearse hasta qué momento (procesal) cabe acordar de oficio la práctica de prueba documental: ¿hasta el que se declara concluso el procedimiento o puede hacerse, incluso, estando en deliberación? El TS ha resuelto esta cuestión –ATS de 13 de mayo de 2019, rec.4554/16– partiendo del endemismo antiformalista de este orden jurisdiccional, de forma que se permite tal posibilidad hasta el último instante procesal al no impedirlo expresamente el artículo 61.2 LJCA²¹. Así pues, advertida la necesidad de la práctica de una prueba, incluso en la propia deliberación, nada obsta a que se suspenda el señalamiento y se acuerde la misma.

Una última cuestión a tratar, acerca de la aportación documental en la instancia, es la relativa a la admisión de sentencias y resoluciones judiciales o de autoridad administrativa que, teniendo lógicamente íntima conexión con la litis, fuesen dictadas constante el procedimiento. Rige aquí, ante la ausencia de norma sectorial, la tradicional regla del artículo 271 de la LEC, de modo que serán admisibles bajo dos condiciones: (i) que se dicten o notifiquen en fecha no anterior a las conclusiones; y (ii) que se presente «*incluso*» dentro del plazo para dictar sentencia²².

Así pues, cabe la posibilidad de que se aporte, al amparo del artículo 271.2 de la LEC y antes de dictarse sentencia de primera instancia, un documento que pudiera ser condicionante para la decisión del litigio, consistente en una resolución administrativa o jurisdiccional. En tal caso, el Juez de instancia debe dar traslado a las partes para alegaciones por el plazo común de cinco días, con suspensión del plazo para dictar sentencia, cuando la presentación cumpla los requisitos exigidos por el indicado precepto y, en tal caso, verificado dicho tras-

21 Artículo 61.2 LJCA: «Finalizado el período de prueba, y hasta que el pleito sea declarado concluso para sentencia, el órgano jurisdiccional podrá también acordar la práctica de cualquier diligencia de prueba que estimare necesaria».

22 Textualmente, el precepto en cuestión señala: «Artículo 271. Preclusión definitiva de la presentación y excepciones a la regla.

1. No se admitirá a las partes ningún documento, instrumento, medio, informe o dictamen que se presente después de la vista o juicio, sin perjuicio de lo previsto en la regla tercera del artículo 435, sobre diligencias finales en el juicio ordinario.

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de formular las conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso.

Estas resoluciones se podrán presentar incluso dentro del plazo previsto para dictar sentencia, dándose traslado por diligencia de ordenación a las demás partes, para que, en el plazo común de cinco días, puedan alegar y pedir lo que estimen conveniente, con suspensión del plazo para dictar sentencia.

El Tribunal resolverá sobre la admisión y alcance del documento en la misma sentencia».

lado, el Juez de instancia habrá de resolver sobre la admisión y alcance del documento presentado en la sentencia.

Lo primero que debe indicarse es que el antiformalismo propio del proceso contencioso no autoriza que, con tal posibilidad, se puedan alterar o ampliar las pretensiones iniciales de las partes. En efecto, en este sentido el Tribunal Supremo ha dicho –STS de 10 de junio de 2013, rec.449/11– que *«la aportación de documentos con base en el 271 LEC no permite alterar los términos del debate e introducir nuevas pretensiones. No autoriza a que se produzca una mutatio libelli, alterando los términos del debate e introduciendo nuevas pretensiones hasta entonces no actuadas, dando así un golpe de timón que cambia la acción ejercitada»*.

En cuanto a la expresión «condicionantes o decisivas» del art. 271.2 LEC, la STS de 24 de octubre de 2016, rec.3580/15, ha juzgado que se trata de una cuestión que deberá ser resuelta en función de su *«vigor potencial para cambiar el sentido del fallo»*, utilizando los términos de la STC de 21 de diciembre de 2006 en el sentido de que se trate de *«cuestiones que han sido planteadas en los escritos dispuestos al efecto que delimitan las pretensiones actuadas sobre las que ha versado el debate y sobre las que las partes, también la demandada, han tenido oportunidad de defenderse»*. En definitiva, no cabe aprovechar este trámite procesal excepcional para introducir cuestiones nuevas ajenas a las que constituyeron el debate en plenitud entre las partes.

Una cuestión discutida es la interpretación de la construcción gramatical *«incluso dentro del plazo para dictar sentencia»* que utiliza el citado precepto de la ley ritual civil. El Tribunal Supremo ha llevado a cabo una exégesis que distingue aquellos casos en que el órgano jurisdiccional competente sea o bien unipersonal, esto es, un Juzgado de lo Contencioso o Juzgado Central de lo Contencioso, o bien colegiado, es decir, el Tribunal Superior de Justicia que resulte territorialmente competente o la Audiencia Nacional.

En el primer caso, para pleitos decididos por órganos unipersonales, los magistrados que figuran en la cúspide del orden contencioso han estimado que la expresión en cuestión hace referencia al momento de firma de la sentencia por el juez de instancia –STS de 10 de junio de 2024, rec.1724/21–²³. En el segundo caso, es decir, para los órganos colegiados, el ATS de 15 de diciembre de 2011, rec.3689/2006, ha resuelto que, con independencia del momento de la firma, una vez que se produce la deliberación y votación del asunto la voluntad del tribunal ya existe, y sólo queda pendiente de la redacción del ponente, de

23 Esta resolución muestra la opinión discrepante, mediante el oportuno voto particular, de uno de sus magistrados –el Ilmo. D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat–, quien entiende que *«cabe la presentación de sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de formular las conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso, hasta el momento anterior a dictarse la sentencia, que debe identificarse con su adopción y pronunciamiento en los términos del artículo 208.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, coincidente, ordinariamente, con la remisión de la sentencia por vía telemática a la Secretaria del órgano jurisdiccional para su registro y custodia, y previo a la publicación y notificación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 212 de la citada Ley ritual procesal, sin que se pueda extender dicho término al momento ulterior de la notificación de la sentencia, tal como propugna la defensa letrada de la parte recurrente, o al momento de la firma de la sentencia, como infiere esta Sala en la expresión de su voto mayoritario»*.

modo que la presentación de documentos con posterioridad a dicho momento determina la devolución de los mismos.

Deben distinguirse, pues, los procedimientos de los que conocen los juzgados unipersonales de los que enjuician los tribunales colegiados, de modo que, con carácter general, cuando se trate de procedimientos de los que conocen las Salas, el artículo 271.2 debe interpretarse en el sentido de que es el momento procesal fijado en el que se procede a deliberar y fallar el recurso, el momento preclusivo para poder presentar dichos documentos al amparo del citado precepto legal. En cambio, en los órganos unipersonales, debe entenderse que el plazo excepcional preclusivo concluye en el momento anterior a dictarse sentencia, cuya fecha queda reflejada en el encabezamiento de la sentencia, por lo que una vez determinada y fijada dicha fecha no cabe la presentación de documentos. A pesar del impecable análisis dogmático que sigue esta tesis, la realidad muestra que muchas veces se produce un largo lapso temporal –incluso de varios meses– entre la deliberación por los órganos colegiados y la firma –hoy en día, digital y, por ende, incuestionable– por parte de la totalidad de los magistrados. A consecuencia de ello, la aplicación práctica del criterio del Alto Tribunal puede producir –y, de hecho, las produce– disonancias cuando, en ese período de desfase temporal entre deliberación y firma, se aportan a la litis sentencias de órganos superiores que sientan criterios contrarios al fijado en esa sentencia «en barbecho»²⁴.

Una última muestra del carácter antiformalista del proceso contencioso, la encontramos en la posibilidad de ampliación o variación de motivos, no de (mera) aportación probatoria, que permite el artículo 33.2 de la LJCA.

En efecto, la búsqueda de la verdad material que rige este orden jurisdiccional –contraria a su inveterado carácter revisor– hace que el juez, al dictar sentencia, si estimara «*que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno*»²⁵.

Nos encontramos con un trámite procesal excepcional, que contraría el principio de congruencia que rige la común actuación judicial y que actúa como última *ratio* para que las partes puedan ampliar sus alegatos ante nuevos motivos o argumentaciones puestos de manifiesto por la autoridad judicial. Entendemos que, por su conexión con la pretensión –obsérvese que el precepto se

24 Sin ir más lejos, dicha lamentable circunstancia se produjo en el procedimiento ordinario 399/2020, en el cual la Audiencia Nacional dictó una sentencia desestimatoria que, a pesar de ser fechada el 19 de junio de 2023, fue firmada por los magistrados y notificada a las partes el mes de noviembre, sentando un criterio contradictorio con el que el Tribunal Supremo había dictado en un asunto que versaba sobre idéntica discusión –la obligatoriedad de la presentación electrónica del IRPF, mediante sentencia n.º 953, de 11 de julio de 2023–, el cual había sido comunicado el 25 de julio de 2023 utilizando la vía estudiada del artículo 271.2 de la LEC.

25 Esta ampliación de motivos «de oficio» también puede darse en otros momentos procesales, como en prueba y conclusiones, ex artículo 65.2 de la LJCA.

sitúa en el texto de la ley junto a la regulación de las pretensiones—, se trata de un remedio excepcional referido a motivos de orden jurídico, es decir, argumentos adicionales y no una mera aportación documental que, en su caso, debería transitar por los ya citados caminos de los artículos 270 de la LEC y 61.2 de la LJCA.

En la praxis, esta posibilidad suele servir para que sea el propio juez el que aporte al litigio resoluciones que puedan resultar relevantes para el fallo, lo que supone una ampliación en el orden contencioso del alcance del artículo 271 de la LEC, al permitir su aplicación incluso de oficio en aras de la repetida búsqueda de la verdad material. También se utiliza para aleccionar a las partes sobre cuestiones de orden público, como la competencia o la jurisdicción. No obstante, insistimos en que se trata de un trámite excepcional, contrario a la exigencia de que los Tribunales juzguen dentro de los límites de las pretensiones planteadas por las partes y teniendo en cuenta las alegaciones y motivos que fundamentan el recurso.

4. Pruebas, motivos y pretensiones en recursos devolutivos

Se han tratado hasta ahora cuestiones que afectan a los conceptos procesales objeto de este trabajo en la instancia, es decir, en la primera fase procedimental. Procede ahora ver la incidencia que puedan tener en los recursos devolutivos más utilizados, dejando de lado los procedimientos especiales: la apelación, como recurso ordinario por excelencia, cuya aparición en la LJCA crea *ex novo* la doble instancia en la vía contenciosa; y la casación, recurso extraordinario con finalidad nomofiláctica, cuya modificación en 2015 ha permitido la masiva formación de jurisprudencia en cuestiones que, hasta entonces, navegaban en un mar de incertidumbre jurídica.

En ambos recursos, apelación y casación, no existe un trámite procesal genérico, como en la instancia, de recibimiento del pleito a prueba, salvo en la apelación en la que, excepcionalmente, puede acontecer para la práctica ante el Tribunal *ad quem* de aquellas pruebas que hubieran sido denegadas por el Tribunal *a quo* y, ello, siempre que hubiese ocurrido por causas no imputables a las partes proponentes —artículo 85.3 de la LJCA—²⁶.

Sobre la cuestión de si cabe aportar documentos, al amparo en el art. 270 LEC, en el seno de este tipo de recursos devolutivos, el Tribunal Supremo ha dado respuesta mediante AATS de 7 de abril de 2022, rec.832/21 y de 12 de diciembre de 2016, rec.1366/16—. En ellos, el Alto Tribunal indica que el artículo 56.3 LJCA contiene una regla general conforme a la cual los documentos en que las partes directamente funden su derecho se acompañarán con los escritos de demanda y contestación, y el número 4 del mismo artículo posibilita que los documentos que se hallen en determinados casos se puedan presentar después. Sin embargo, como dice el Alto Tribunal, «*ello ha de hacerse siempre antes de*

26 La solicitud del recibimiento del pleito a prueba en la apelación tendrá que hacerse necesariamente en el escrito de interposición y/o de oposición al recurso, debiendo resolver las discrepancias entre las partes el tribunal *ad quem*.

que se dicte sentencia en primera o única instancia pues dicho precepto forma parte del Capítulo I del Título IV de la LJCA, referido al procedimiento en primera o única instancia. Ningún precepto de la LJCA prevé la posibilidad de aportar documentos en casación, como tampoco lo hace la LEC». Ello queda confirmado por el 272 LEC al establecer que «contra la resolución que acuerde la inadmisión de los documentos no cabrá recurso alguno, sin perjuicio de hacerse valer en la segunda instancia».

Así pues, como norma general, no cabe la aportación de nuevos documentos en fase de recurso aunque, como excepción, la STS de 1 de diciembre de 2021, rec.7945/20, ha admitido la posibilidad de aportar en casación documentos consistentes en sentencias o resoluciones administrativas que resulten decisivas para la resolución, basándose en que el literal del art. 271.2 LEC finaliza señalando que ello puede darse «en cualquier recurso».

Asimismo, el Tribunal Supremo también admite la aportación de documentos, con base en el citado precepto de la LEC, cuando su inclusión en el procedimiento hubiera sido desestimada en la instancia por incumplimiento de plazo, esto es, por haberse aportado fuera del plazo para dictar sentencia. En efecto, la STS de 10 de junio de 2024, antes citada, considera que «en caso de que se dicte sentencia en la instancia con inobservancia del procedimiento exigido por el artículo 271.2 de la LEC al que acabamos de hacer referencia, y dicha sentencia se impugne en apelación con denuncia de la infracción del artículo 271.2 de la LEC, tampoco cabe que el tribunal de apelación rechace el examen de la incidencia del documento aportado sobre el litigio, sobre la base de su calificación como una alegación nueva excluida de la apelación por el artículo 456.1 LEC».

Centrándonos en la casación ante el Tribunal Supremo, su carácter de recurso extraordinario, con una finalidad exclusivamente nomofiláctica, de fijación de doctrina en asuntos que tengan un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, obliga a limitar al máximo su alcance material a cuestiones de orden jurídico.

Así, el artículo 87 bis de la LJCA empieza señalando que «sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93.3, el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho».

La discusión sobre las cuestiones fácticas, por lo tanto, no tiene encaje posible en ningún supuesto de interés casacional. Dicha premisa va ligada a la naturaleza extraordinaria y a la función institucional del recurso de casación: «responde a la lógica jurídica de la nueva regulación de este recurso extraordinario, introducida por la Ley Orgánica 7/2015, en cuya virtud resultan ajenas a la finalidad del recurso de casación las controversias que se reducen a cuestiones puramente casuísticas y singularizadas, carentes como tales de una dimensión hermenéutica del Ordenamiento que permita apreciar su proyección o repercusión, al menos potencial, sobre otros posibles asuntos; como son, por principio, las impugnaciones circunscritas a la discusión sobre la apreciación por el órgano judicial de instancia de los hechos subyacentes en el pleito» –ATS de 10 de noviembre de 2021, RQ 467/2021–.

Esa regla se cumple –tal y como indica el ATS de 8 de marzo de 2017, RC 242/2016– incluso cuando la discusión sobre la apreciación de los hechos concurrentes intenta camuflarse bajo la apariencia de una discusión de carácter jurídico.

Ahora bien, tal y como muestran los AATS de 10 de mayo de 2019, RQ 116/2019 y de 10 de diciembre de 2018, RQ 462/2018, una cosa es la apreciación de los hechos, y otra la determinación de las consecuencias, implicaciones o valoraciones de carácter puramente jurídico que de esos hechos dimanen. Conviene distinguir, pues, dos cosas conceptual y jurídicamente distintas. Una es, en efecto, la apreciación de los hechos y, otra, la determinación de las consecuencias, implicaciones o valoraciones de carácter puramente jurídico que de esos hechos dimanen. *«La apreciación del Tribunal de instancia sobre los hechos concurrentes es irrevisable en casación, pero, en cambio, sí que pueden ser cuestionadas por este cauce las valoraciones jurídicas que fluyen de esos hechos, pues en este caso nos movemos no en el terreno vedado de las apreciaciones fácticas sino en el de las calificaciones jurídicas. Eso sí, no cabe tratar de revisar la pura valoración de los hechos so pretexto de que se está cuestionando un problema jurídico».*

Puede darse la circunstancia, inclusive, de que sea el tribunal de instancia el que deniegue la preparación de la casación presentada si constata que el escrito de preparación, con toda evidencia, suscita únicamente cuestiones de hecho y no de Derecho –ATS de 8 de marzo de 2017, RQ 8/2017–.

Ello vuelve a ser pura consecuencia de la especial naturaleza de este recurso extraordinario, y de la consiguiente imposibilidad de cuestionar a través del mismo la apreciación de los hechos concurrentes efectuada en la instancia. Así, *«es esta una facultad del órgano judicial de instancia que, aun no estando explícitamente contemplada en el artículo 89 LJCA, se desprende con toda lógica jurídica de la interpretación conjunta y sistemática de este artículo y del precitado artículo 87 bis, pues una vez sentado que las cuestiones de hecho quedan excluidas del recurso de casación, no tiene sentido tener por preparado –so pretexto de que cumple los requisitos formales propios del escrito de preparación– un recurso que se mueve únicamente por el terreno vedado de las apreciaciones fácticas (obvio es que la decisión del órgano judicial de instancia en este sentido podrá ser discutida por la parte recurrente, si no está de acuerdo con ella, a través del oportuno recurso de queja ante este Tribunal Supremo). No obstante, si este obstáculo para dar curso al escrito de preparación no resulta con evidencia de su lectura (como puede ocurrir, v.gr., cuando en él no se discuten tanto los hechos como las consecuencias jurídicas anudadas a ellos) lo procedente es tener el recurso por bien preparado y proceder de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89.5 LJCA (siempre, por supuesto, que se cumplan los demás requisitos a los que la Ley condiciona la viabilidad de dicho escrito)».*

Por similares argumentos a los que se acaban de mencionar, tampoco está permitida en casación la aportación de material probatorio ni la discusión en torno a la racionalidad de la valoración llevada a cabo en la instancia, aunque se considere que su apreciación fue ilógica, irracional, arbitraria o contraria a las reglas de la sana crítica.

En el marco de la antigua regulación del recurso de casación, la jurisprudencia matizó que aun estando excluida inicialmente del recurso de casación la valoración de la prueba, aun así, tal valoración podía ser cuestionada en casación en circunstancias que expresamente se calificaban de «excepcionales», entre las que destacaba la referida a los casos en que se denunciara que la valoración probatoria efectuada por el tribunal de instancia hubiera sido no ya equivocada, sino más aún, manifiestamente ilógica, irracional o arbitraria.

En la nueva casación, en cambio, son ajenas a su finalidad las controversias que se reduzcan a cuestiones puramente casuísticas y singularizadas, carentes como tales de una dimensión hermenéutica del Ordenamiento que permita apreciar su proyección o repercusión, al menos potencial, sobre otros posibles asuntos; *«como son, por principio, las impugnaciones circunscritas a la discusión sobre la apreciación por el órgano judicial de instancia de los hechos subyacentes en el pleito»* –ATS de 19 de junio de 2017, rec.273/17–.

De este modo –ATS de 09 de marzo de 2018, RQ 681/2017–, *«han de quedar excluidas del actual recurso de casación la cuestiones en las que la parte manifiesta su discrepancia con el resultado valorativo de la prueba realizado por el tribunal a quo, del que deduce unos hechos con trascendencia jurídica en cumplimiento de las previsiones legales sobre la valoración de la prueba, cuando estas, como en el caso de la prueba pericial, le permitan un margen valorativo (conforme a las reglas de la «sana critica») que la parte pretende discutir alegando que el juicio valorativo ha sido ilógico o arbitrario, pues ello revela, en definitiva, una discrepancia con el resultado de dicha valoración sin plantear, en realidad, una infracción de la norma jurídica que establece los criterios de valoración que debe utilizar un tribunal al enjuiciar este tipo de pruebas»*.

Tampoco puede emplearse torcidamente la facultad de «integración de hechos» del art. 93.3 LJCA²⁷ para tratar de introducir en casación la discusión sobre la errónea valoración de la prueba por el Tribunal de instancia, tal y como ha concluido el ATS de 31 de enero de 2020, rec.36/19: *«Se admite la facultad de integración de hechos de este Tribunal, dado que en la resolución de la cuestión jurídica controvertida que constituya el objeto del proceso, podrá integrar en los hechos admitidos como probados por el juzgador de instancia aquellos otros que, habiendo sido omitidos por éste, se encuentren suficientemente probados según las actuaciones, siempre y cuando tomarlos en consideración resulte estrictamente necesario para apreciar la infracción normativa o jurisprudencial alegada, incluida la desviación de poder. No obstante lo anterior, conviene aclarar que, aunque el recurrente podrá solicitar la integración de los hechos admitidos como probados por el juzgador de instancia, no será posible que bajo tal amparo se pretenda denunciar en casación la errónea valoración de la prueba, esto es, aquellos supuestos en los que lo realmente pretendido sea modificar la valoración probatoria alcanzada por la sentencia de instancia»*.

27 Art. 93.3 LJCA: *«En la resolución de la concreta controversia jurídica que es objeto del proceso, el Tribunal Supremo podrá integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, incluso la desviación de poder»*.

Ahora bien, sí existe una espita que permite acudir en casación cuando lo que se discute no es la prueba en la instancia, en sí misma considerada, sino las consecuencias jurídicas que se derivan de los hechos considerados como probados. Esta posibilidad se circunscribe a poner en duda una cuestión jurídica –que debe merecer, además, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia– referida a la prueba, siendo ejemplo paradigmático de ello la discusión en torno a quién corresponde en un caso concreto la carga de la prueba o un debate acerca de la catalogación jurídica de unos hechos o un negocio que hubiera servido de base para una liquidación tributaria²⁸.

En tal caso, no entra en aplicación la regla del artículo 87 bis y, por tanto, el recurso de casación no está incurso en causa de inadmisión por esa razón, tal y como expone el ATS de 10 de mayo de 2019, RQ 116/2019–, en los siguientes términos literales: *«si examinamos el escrito de preparación elaborado por la parte recurrente, observamos que esta, seguramente conocedora de lo que dispone el artículo 87 bis LJCA, se esforzó por argumentar que en realidad no pretendía discutir la apreciación de los hechos concurrentes efectuada por el Tribunal de instancia, o la valoración probatoria que ha llevado a cabo, sino que estaba suscitando una cuestión jurídica, referida a la carga de la prueba sobre el cumplimiento de los estándares de mantenimiento de las instalaciones públicas para evitar resultados dañosos como el planteado en el pelito de instancia. La apreciación del Tribunal de instancia sobre los hechos que constituyen la base del litigio no puede ser controvertida en casación, pero la pura valoración jurídica que esos hechos merecen, o lo que es lo mismo, la calificación jurídica de dichos hechos, o la determinación de las consecuencias jurídicas que de tales hechos fluyen, son cuestiones que precisamente por residenciarse en el terreno de los juicios de carácter jurídico resultan susceptibles de problematizarse en casación siempre y cuando se desenvuelvan en este específico ámbito de la discusión jurídica y no pretendan encubrir bajo el mismo una discusión puramente fáctica. Esta doctrina resulta de aplicación al caso que nos ocupa, pues realmente la parte aquí recurrente no ha pretendido discutir la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, sino que ha suscitado su discrepancia en torno a una cuestión previa, de carácter no fáctico sino jurídico, como es la determinación de la carga de la prueba sobre las condiciones de mantenimiento y conservación de instalaciones públicas como la implicada en el pleito. Como decimos, con independencia del acierto o error del planteamiento de la recurrente sobre esa cuestión, se trata de un tema de naturaleza jurídica, al que no se puede proyectar la regla del artículo 87 bis LJCA, precisamente porque no refiere un problema de orden fáctico referido a la pura apreciación de los hechos concurrentes.»*

Una última cuestión relevante es el hecho de que no quepa plantear cuestiones nuevas en sede casacional. Ello es así en el bien entendido de que –ATS de 3 de febrero de 2017, RC 203/2016– *el recurso de casación tiene como finalidad propia valorar si se vulneraron por el Tribunal «a quo» las normas o jurisprudencia cuya infracción se denuncia por la parte recurrente, resulta lógicamente*

28 Lógicamente, también procede tener por preparado el recurso si aun habiéndose suscitado cuestiones relativas a la apreciación de los hechos concurrentes, como tales excluidas de la casación, se suscitan igualmente en el propio escrito de preparación otras cuestiones de naturaleza jurídica que tuvieran interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

imposible que pueda producirse aquella infracción en relación con una cuestión que ni siquiera fue considerada en el pleito de instancia; y 2º) que el planteamiento de cuestiones nuevas en casación afecta gravemente al derecho de defensa del recurrido, que ante tales cuestiones carecería de las posibilidades de la alegación y de la prueba que corresponden a la instancia.

Así pues, siendo cierto que la nueva regulación de la casación no contempla explícitamente esta causa de inadmisión, no cabe duda de que «un recurso de casación que se sitúe en este inadecuado escenario podrá ser inadmitido, bien por no justificarse debidamente que las normas cuya infracción se denuncia fueron alegadas en el proceso o tomadas en consideración por el Tribunal (o que este debió tomarlas en consideración aún sin ser alegadas), ex arts. 89.2.b) y 90.4.b) LJCA; bien por no justificarse la relevancia sobre el «fallo» de tales infracciones, ex arts. 89.2.d) y 90.4.b) LJCA».

Tan es así que puede ser el propio tribunal de instancia –órgano a quo– el que deniegue la preparación de la casación, si la parte recurrente plantea en su escrito de preparación cuestiones nuevas²⁹.

5. Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, Esaú: «Aportación de pruebas en materia tributaria», en *Revista Iuris & Lex*, de 10 de julio de 2015, elEconomista.

BAS SORIA, Javier: «Otra vuelta de tuerca a la aportación de prueba en los procedimientos de revisión», en *Revista BITplus del Colegio de Registradores*, número 227, Colegio de Registradores.

GONZÁLEZ DE LARA MINGO, Sandra y Christian HIDALGO NIETO: Cuadernos de casación. Procedimientos tributarios, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Gabinete Técnico, cerrado a 1 de septiembre de 2022.

MARTÍN QUERALT, Juan, *et alii*: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª edición, Madrid, Tecnos, 2001.

²⁹ En este sentido, el ATS de 17 de enero de 2020, RQ 403/2019 ha descrito que: «Es verdad que la jurisprudencia constante ha resaltado una y otra vez que al órgano judicial de instancia no le compete emitir declaraciones sobre el mayor o menor acierto del planteamiento impugnatorio de la parte recurrente, ni por ende enjuiciar si concurre o no la infracción de fondo alegada por dicha parte, ni pronunciarse sobre la efectiva concurrencia de ese interés casacional objetivo que determina la admisión del recurso, al ser estas unas funciones que corresponden en exclusiva a esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ahora bien, la apreciación por la Sala de instancia de que un escrito de preparación suscita cuestiones nuevas no se sitúa en ese terreno vedado, pues al constatarlo y declararlo así el Tribunal a quo no hace juicios de fondo sobre la prosperabilidad de los argumentos impugnatorios desplegados por la parte recurrente, o sobre su potencialidad para rebatir eficazmente las apreciaciones de la resolución judicial recurrida en casación, sino que, antes que eso, determina que la cuestión planteada en el escrito de preparación es, sencillamente, novedosa, en cuanto que no suscitada anteriormente en el debate procesal previo a la sentencia y, por ende, no examinada ni resuelta en esta.

El órgano judicial de instancia, cuando así lo aprecia, se mueve en un terreno discursivo legítimo, en cuanto que previo a la valoración de fondo del «juicio de relevancia» (artículo 89.2.d) LJCA) y del «interés casacional» (artículo 89.2.f), porque al identificar la cuestión nueva viene a decir implícitamente que no es posible, respecto de ella, llevar a cabo la propia formulación del juicio de relevancia ni la fundamentación del interés casacional».

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: *Derecho financiero y tributario I*, Madrid, Colección jurídica general, 2014.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «El entorno argumental de las decisiones judiciales», en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, ponencia de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de 23 de octubre de 2024.

MERINO JARA, Isaac (Dir.): *La casación en materia tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo*, Madrid, CISS La Ley, 2023.

–*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13ª edición, Madrid, Tecnos, 2024.

PALOMAR OLMEDA, Alberto (Dir.): *Tratado de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Tomos I y II*, 3ª edición, Cizur Menor, Thom Reuters Aranzadi, 2017.

ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2015.

RUIZ RISUEÑO, Francisco: *El proceso contencioso-administrativo*, 10ª edición, Madrid, Colex, 2014.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio: «La problemática de la prueba en la revisión tributaria y en particular en el ámbito económico-administrativo», en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, ponencia de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de 24 de febrero de 2021.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *et alii*: *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

TRIBUNAL SUPREMO, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Gabinete Técnico: *Práctica procesal del recurso de casación contencioso-administrativo*, autoeditado, actualizado a 10 de junio de 2024.

VELASCO CABALLERO, Francisco y Mª Mercè DANACULLETA GARDELLA: *Manual de Derecho administrativo*, Madrid, Marcial Pons, 2023.

V.V.A.A.: *Memento práctico procedimientos tributarios 2017-2018*, Madrid, Editorial Francis Lefebvre, 2016.