



Roj: **STS 5229/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5229**

Id Cendoj: **28079130022025100279**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/11/2025**

Nº de Recurso: **5958/2023**

Nº de Resolución: **1511/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 18/09/2019,**
SAN 6148/2022,
ATS 6252/2024,
STS 5229/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.511/2025

Fecha de sentencia: 24/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5958/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/11/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5958/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1511/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 24 de noviembre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5958/2023**, interpuesto por la procuradora doña Silvia González Milara, en nombre y representación de **DON Carlos Daniel**, contra la sentencia de 22 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2755/2019. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 22 de diciembre de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D.^a Celina Casanova Machimbarrena, en nombre y representación de D. Carlos Daniel, frente al Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, que estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de enero de 2016, por la que se desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado frente al acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León de 8 de febrero de 2013, en el que se impone sanción por la comisión de infracción tributaria muy grave consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados en los ejercicios 2008 y 2009, resolución que declaramos conforme a derecho.

2º.- Con imposición de costas a la parte recurrente [...]."

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Celina Casanova Machimbarrena, en representación del Sr. Carlos Daniel, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 17 de febrero de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringidos:

- Los artículos 141, 142 y 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- El artículo 137 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC/1992).

- Los artículos 24.2 y 103 de la Constitución Española (CE).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 27 de julio de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. González Milara, en la citada representación, compareció como recurrente el 22 de septiembre de 2023; y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 10 de septiembre de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar qué efectos jurídicos tiene y, en particular, si constituye causa de invalidez de la resolución sancionadora en materia tributaria, la circunstancia de que el órgano instructor o, en su caso, el competente

para imponer la sanción, haya desatendido la solicitud de determinada prueba de descargo efectuada tempestivamente por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica.

En particular, precisar si la sanción así impuesta, prescindiendo total y absolutamente de eventuales pruebas que habría podido aportar el expedientado y valorar el órgano sancionados, vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia [...].

2. La procuradora Sra. González Milara, en representación del recurrente, interpuso recurso de casación el 16 de julio de 2024, en cuyo suplico solicita:

"[...] La pretensión de esta parte consiste en la casación de la sentencia recurrida por confirmar la sanción impuesta a mi representado por expedir facturas falsas habiendo la Administración Tributaria hecho caso omiso de la solicitud efectuada por mi representado de la práctica de las pruebas pertinentes para la acreditación de la realidad de los servicios documentados en dichas facturas consideradas falsas, procediendo en consecuencia la nulidad de la sanción así impuesta.

Para conseguir tal pretensión, el pronunciamiento que se solicita es el siguiente:

Constituye causa de invalidez de la resolución sancionadora en materia tributaria la circunstancia de que el órgano instructor o, en su caso, el competente para imponer la sanción, haya desatendido la solicitud de determinada prueba de descargo efectuada tempestivamente por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica, por vulnerar tal desatención tanto el derecho a la presunción de inocencia como el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa.

En virtud de todo ello,

SUPLICO que teniendo por presentado este escrito de interposición de recurso de casación, se sirva admitirlo, de forma que en su día se dicte sentencia que, estimándolo, case la sentencia recurrida y fije la doctrina propuesta en el apartado IV de este escrito [...].

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 4 de octubre de 2024, en que manifiesta:

"[...] Saliendo al paso del correlativo de adverso, solicitamos, en primer lugar, a esa Sala, que, en respuesta a la cuestión casacional admitida, en interpretación de los preceptos identificados en el auto de admisión y demás que considere aplicables, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, fije la siguiente doctrina:

Para que, la circunstancia de que el órgano instructor o, en su caso, el competente para imponer una sanción tributaria, haya desatendido la solicitud de determinada prueba de descargo efectuada tempestivamente por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica, constituya causa de invalidez de la resolución sancionadora en materia tributaria, es preciso que se haya producido, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, una situación de indefensión material del interesado, indefensión que no se produce cuando, en las sucesivas instancias administrativas y judiciales, el interesado ha tenido la posibilidad de proponer las pruebas de descargo oportunas en defensa de su derecho, no pudiendo entenderse vulnerado, en ese caso, el derecho fundamental a la utilización de los medios de prueba pertinentes para su defensa y a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE.

Sobre esa base, declare que no ha lugar al recurso de casación formulado, confirmando la sentencia recurrida y por extensión la resolución del TEAC impugnada.

Por lo expuesto, SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión y demás aplicables, en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida [...].

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 11 de noviembre de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar qué efectos jurídicos tiene y, en particular, si constituye causa de invalidez de la resolución sancionadora en materia tributaria, la circunstancia de que el órgano competente para imponer la sanción haya desatendido la solicitud de determinada prueba de descargo efectuada tempestivamente por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica. Esto es, se ha de precisar si la sanción así impuesta, prescindiendo totalmente de eventuales pruebas que habría podido aportar el expedientado y valorar el órgano sancionador, vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia.

En el proceso de instancia se impugnó, ante la Sección Sexta de la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional, el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 18 de septiembre de 2019, que estimó parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de Castilla y León, de 29 de enero de 2016, que desestimó a su vez la reclamación interpuesta contra la resolución también desestimatoria del recurso de reposición presentado frente al acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, de 8 de febrero de 2013, que impuso a aquél una sanción por importe de 275.966,25 euros por la comisión de infracción tributaria muy grave del art. 201.3 LGT, consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados en los ejercicios 2008 y 2009.

El TEAC estimó en parte la impugnación frente al acuerdo sancionador, al considerar, de una parte, que había prescrito el ejercicio de la potestad sancionadora en relación con las facturas emitidas entre el 1 de enero y el 26 de octubre de 2008; y, de otra parte, por considerar correctas las facturas correspondientes a los servicios prestados a STP VEGA SAN ROMÁN S.L.

Es decir, parece deducirse de la resolución del TEAC recurrida en la instancia que se habría de dictar una nueva resolución, actividad que el recurrente, en la instancia, reputa vulneradora del principio prohibitivo del *non bis in idem* en su vertiente procedimental, de conformidad con las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2015, rec. 1500/2013 y 27 de enero de 2016, rec. 3735/2014. Tal cuestión, sin embargo, ha quedado marginada en el auto de admisión del recurso de casación y, por tanto, no será objeto de análisis en esta sentencia, ceñida solo a las cuestiones indicadas en el expresado auto.

SEGUNDO.-Referencia a los hechos relevantes del recurso de casación, a las normas aplicables y a la sentencia impugnada.

1) Resulta esencial para la resolución de este recurso de casación, así como para la consiguiente formación de jurisprudencia, que reflejemos los hechos principales acaecidos en la vía administrativa previa y el proceso judicial, no controvertidos en lo fundamental por las partes. Según refiere el auto de admisión (los pasajes subrayados son de esta sentencia):

"[...] El entendimiento de esta cuestión aconseja exponer los principales antecedentes que se derivan de las actuaciones administrativas y judiciales.

1º.- El 22 de febrero de 2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León notificó al Sr. Carlos Daniel un requerimiento de información, al amparo del artículo 93 de la LGT, en el que se le reclamó que aportara diversa documentación relativa al desarrollo de su actividad empresarial durante los ejercicios 2008 y 2009.

2º.- El 26 de octubre de 2012, la inspección tributaria notificó el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, acompañado -conforme al art. 210.5 LGT- de la propuesta de sanción, por la comisión de la infracción del artículo 201.3 LGT (expedir facturas con datos falsos o falseados). Los elementos de prueba sobre los que se fundaba la propuesta consistían en las informaciones y documentación aportadas con ocasión del requerimiento antes referido y determinados datos obrantes en los sistemas de información de la AEAT.

3º.- En el trámite de alegaciones concedido para el anterior acuerdo, el interesado efectuó las que consideró oportunas y solicitó la práctica de determinadas pruebas dirigidas a acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas. En particular, se propuso la realización de requerimientos de información a diversos clientes del interesado en relación con los servicios prestados, la incorporación al expediente sancionador de la documentación relativa a sus servicios que constase en procedimientos de comprobación seguidos frente a dos de sus clientes, la comparecencia personal del interesado ante el órgano instructor al objeto de explicar la consistencia y el detalle de los trabajos controvertidos y, finalmente, el reconocimiento personal por parte del órgano instructor de las rutas y trabajos realizados.

4º.- El día 8 de febrero de 2013 se dictó acuerdo sancionador en el que se consideró que las alegaciones vertidas por el interesado no desvirtuaban la propuesta de sanción, que se confirmó. El acuerdo, si bien hacía referencia a las pruebas propuestas por el Sr. Carlos Daniel, no se pronunció formalmente sobre su impertinencia ni sobre las razones para la denegación de su práctica.

5º.- *Contra la anterior resolución, el sancionado interpuso recurso de reposición, desestimado por resolución de 3 de abril de 2013 y en la que, en cuanto ahora interesa, se indicó lo siguiente (FJ 3º):*

«No obstante lo manifestado en el Fundamento anterior, consideramos oportuno hacer mención a la principal alegación del obligado tributario: que la Inspección no ha efectuado ninguna de las actuaciones de comprobación sugeridas por el obligado tributario para el esclarecimiento de los hechos que se le imputan.

[...] en el expediente que nos ocupa, el obligado tributario pudo aportar todas las pruebas que hubiere considerado pertinentes a su derecho **con ocasión del requerimiento de información** que le fue notificado con fecha 3 de marzo de 2012, incluso pudo comparecer personalmente como ahora parece reclamar, habiéndolo hecho así mediante el escrito presentado con fecha 25 de abril de 2012. La Inspección, con los indicios que poseía, que no fueron desvirtuados por el obligado tributario, consideró acreditada la existencia de facturas que no recogían servicios realmente prestados.

Lo que no puede hacer el obligado tributario es determinar las pruebas que debe realizar la Administración, pues la norma habla de la aportación por el interesado de documentos, datos y pruebas, no de la posibilidad de exigir la práctica de pruebas por la Administración».

6.- *Mediante resolución de 29 de enero de 2016, el TEAR desestimó la reclamación frente al anterior acuerdo. Posteriormente, el TEAC estimó en parte el recurso de alzada en resolución de 18 de septiembre de 2019 que, sin embargo, rechazó las alegaciones sobre la desatención de las pruebas solicitadas en el expediente sancionador (FJ 8º).*

7º.- *Finalmente, el Sr. Carlos Daniel interpuso recurso judicial contra la resolución del TEAC en el que se denunció la vulneración del derecho a la presunción de inocencia por el silencio de la inspección tributaria sobre la prueba tendente a probar la realidad de sus servicios y a la denegación por el TEAR de la petición de incorporación de los antecedentes que le afectarían en el procedimiento seguido contra uno de sus clientes. La sentencia recurrida (FJ 3º y 6º) entiende correcta la denegación de prueba acordada por el TEAR y confirma tácitamente la actuación de los órganos instructor y sancionador cuando denegaron implícitamente la prueba solicitada por el interesado.*

El auto de admisión añade, al relato de hechos que incorpora, la cita de los preceptos legales concernidos:

"Resultan relevantes para el presente recurso los siguientes preceptos.

En primer lugar, el artículo 24.2 CE que dispone:

«2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia».

También, el artículo 208.3.b) LGT que establece:

«3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos: [...] b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes [...]».

El artículo 99.6 LGT, aplicable al procedimiento sancionador por remisión de los artículos 207.b) y 210.1 LGT, señala:

«6. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados».

Por su parte, el artículo 23, apartados 4º y 5º, del RGRST indica:

«4. Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución.

5. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos».

Y el artículo 24.1 RGRST:

«1. El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá

formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior [...]».

Por último, en el ámbito del procedimiento administrativo común, los artículos 80.3 y 137.4 de la LPAC/1992 -norma vigente durante la tramitación del procedimiento sancionador aquí controvertido- preceptúan respectivamente:

«3. El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada» (actual art. 77.3 LPAC /2015).

«4. Se practicarán de oficio o se admitirán a propuesta del presunto responsable cuantas pruebas sean adecuadas para la determinación de hechos y posibles responsabilidades. Sólo podrán declararse improcedentes aquellas pruebas que por su relación con los hechos no puedan alterar la resolución final a favor del presunto responsable».

Reconoce el auto de admisión como cierto que las normas reguladoras del procedimiento sancionador tributario poseen ciertas singularidades respecto del régimen común. Entre otras, no se prevé la apertura de un periodo específico de prueba (art. 99.6 LGT, por remisión del art. 207.b) y 210.1 LGT); y se permite incorporar al acuerdo de inicio del procedimiento la propuesta de imposición de sanción cuando se encuentren en poder del órgano competente todos los elementos que permitan fundar, a su juicio, dicha propuesta (art. 210.5 LGT).

Sin embargo, esa singularidad no obsta al derecho a realizar alegaciones tras la propuesta de sanción y a aportar los medios de prueba que convengan a la defensa del eventual infractor, como garantizan los artículos 208.3.b) y 210.5 *in fine* LGT y 23.4 y 5 RGRST. Ahora bien, se puede apreciar que la norma meramente reglamentaria no prevé expresamente, a diferencia de la ley sobre procedimiento administrativo común, las condiciones y forma en las que deben, si procede, rechazarse las pruebas propuestas por los interesados, lo que podría suponer un evidente impacto en el derecho de defensa del eventual infractor.

Ello aconseja -afirma el auto- un examen de este Tribunal Supremo que aclare, en el específico ámbito sancionador tributario, qué efectos jurídicos tiene el hecho de que el órgano instructor o, en su caso, el competente para imponer la sanción, desatienda la solicitud de determinada prueba efectuada de modo tempestivo por el interesado en el procedimiento sancionador, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica.

2) La sentencia de instancia, realmente, no se ha pronunciado sobre la alegada infracción del principio de presunción de inocencia, esto es, no ha examinado la influencia que pudo representar el rechazo de la prueba de descargo interesada en el desenlace del procedimiento sancionador, desdeñada sin explicación alguna, y si conducía a la nulidad de la sanción, ya que aborda solo el valor intrínseco de la prueba de cargo de la Administración -que ha configurado unilateralmente-, concluyendo que es suficiente. Al efecto: **a)** de una parte, invoca doctrina de este Tribunal Supremo que permite enervar la presunción de inocencia mediante prueba de presunciones, como habría sucedido -se sostiene- en este caso; y, **b)** de otra parte, valora que el resultado de los requerimientos de información cursados bastaba en este asunto para sustentar la procedencia de la sanción.

Así, razona la sentencia, después de examinar los hechos, lo que sigue:

"...QUINTO [...] Por lo tanto, existe prueba de cargo, indiciaria, que no ha sido desvirtuada por el recurrente, lo que impide apreciar la vulneración del derecho a la presunción de inocencia. Resulta acreditada, a juicio de la Sala, la emisión de facturas con datos falseados, ya que los importes facturados no se correspondían con la realidad, al no realizar el obligado tributario la actividad económica que justificaba la expedición de la factura, integrando su conducta el tipo infractor del art. 201.1 y 3 LGT".

En el fundamento sexto de la sentencia a quose analiza, del modo que se va a transcribir, el razonamiento sobre la indebida denegación de prueba:

"[...] SEXTO.- Sostiene el recurrente que se le denegó indebidamente la prueba solicitada al TEAR consistente en:

"...que requiera a la Delegación Especial de Madrid de Madrid de la AEAT para que remita los resultados de los requerimientos de información efectuados a los clientes de MIPEL por parte de la Inspección que lleva el procedimiento de comprobación de dicha sociedad. Dichos requerimientos de información eran relativos a las personas que trabajaban por cuenta de MIPEL en los proyectos efectuados a sus clientes. El interés para este procedimiento reside en poder comprobar si en las respuestas a dichos requerimientos aparezcó yo o alguno de los colaboradores que se han identificado en las declaraciones presentadas con las alegaciones complementarias (Balbino , Íñigo)".

Ahora bien, el art. 57 del Real Decreto 520/2005, de desarrollo de la LGT en materia de revisión tributaria, dispone que: "El tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos

que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a ésta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente".

Por lo tanto, es el Tribunal el que debe valorar si las pruebas propuestas son o no relevantes para la adecuada resolución de la reclamación sin que su denegación genere sin más indefensión material como lo acredita el hecho de que en la demanda el recurrente no solicitó el recibimiento del pleito a prueba, lo que excluye la relevancia que pretende darle.

En este caso, lo relevante es la acreditación de la capacidad del recurrente de realizar por sí mismo los servicios que dice prestados y que documentan las facturas y ese aspecto no se puede demostrar por la información que pudieran aportar terceros, de ahí la irrelevancia de la prueba.

A ello se añade que, en los casos de simulación, como aquí sucede difícilmente cabe excluir la culpabilidad, ni tampoco se puede hablar de interpretación razonable de la norma y así lo ha declarado el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de junio de 2021, rec.5689/2020, pues la simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo..."

TERCERO.-El juicio de la Sala.

A) Planteamiento de la cuestión: el derecho a utilizar los medios de prueba en un procedimiento sancionador tributario.

1) Para decidir sobre este recurso de casación lo relevante, a juicio de la Sala, no es tanto determinar si la prueba obtenida por la Administración en un requerimiento de información del art. 93 LGT, por su contenido, era suficiente para sancionar, en tanto acreditativa de hechos relevantes (en este caso, del art. 201.3 LGT), sino, más bien otra, la cuestión que plantea el auto de admisión, la de dilucidar si se han vulnerado los derechos fundamentales de presunción de inocencia y a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, este último de presencia implícita, pero concluyente, en el auto de admisión.

2) Sobre la base de hechos que no han sido discutidos en lo sustancial por las partes, las premisas de las que debemos partir son las siguientes:

a) Estamos en el ámbito de un procedimiento sancionador, encaminado a articular y encauzar el ejercicio de la potestad sancionadora. En tal contexto, debe reforzarse hasta el extremo el derecho del expedientado de valerse de prueba de descargo, que no puede ser repudiada, y menos sin explicar por qué.

b) Los dos derechos fundamentales afectados, entrelazados entre sí, son los de utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa; y la presunción de inocencia (art. 24.2 CE). A ellos debe añadirse aquél sobre el que ha versado gran parte del proceso judicial, en la instancia y en el recurso de casación: el derecho a no padecer indefensión, también conexo con ambos.

Así, tanto la sentencia de instancia como el escrito de oposición niegan que concurra indefensión material, porque el actor no la alegó y porque tuvo posibilidad, en la vía administrativa y judicial, de proponer pruebas de descargo, si bien es preciso advertir que esa eventual falta de indefensión que se invoca:

- Se formula prescindiendo de todo análisis sobre *el derecho a utilizar pruebas de descargo en un procedimiento sancionador*, equiparable al penal.

- Supone que una sanción adoptada en las condiciones de esta, pese a la eventual indefensión padecida, *podría ser objeto de subsanación mediante la prueba procesal*, esto es, mediante una actividad positiva del condenado que se dirigiera a probar su inocencia, fuera ya del ámbito del expediente de sanción.

- Se invoca para ello una *doctrina ajena a la dogmática del procedimiento sancionador*, por ende (vid. la denominada doctrina *Saqueti*) al penal.

c) En este caso, la prueba empleada por la Administración para sancionar es la obtenida en respuesta a un requerimiento de información del art. 93 LGT, sin haber dado al interesado la oportunidad, en ese trance -que no es un procedimiento- de contradecir la prueba de cargo obtenida del requerido.

3) A este respecto, es preciso significar que el art. 93 se ubica sistemáticamente en la Sección Tercera del Capítulo I, dentro del Título III LGT, referido a la *aplicación de los tributos*, sección de la ley que cursa bajo la rúbrica de "*colaboración social en la aplicación de los tributos*". Ni tales requerimientos de información integran, por sí solos, un procedimiento; ni en su regulación prevé la ley otra intervención del requerido que no sea la de cumplir con lo ordenado; ni hay, en definitiva, previsión normativa de que el requerido pueda proponer prueba ajena, distinta o contradictoria con lo que se le ordena que conteste.

Al respecto, cabe recordar, además, que el artículo 203 LGT tipifica la infracción tributaria de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, previendo de manera explícita que tal conducta se puede manifestar por el hecho de no contestar, o contestar tarde o de modo insuficiente, a la información que se le reclama. En cualquier caso, el requerimiento de información es una facultad de la Administración que sitúa al requerido, máxime cuando se trata de facilitar datos propios, aun perjudiciales, en una posición puramente pasiva, de mero proveedor de información. De otro modo, no hay contradicción ni medio alguno de ejercer el derecho de defensa.

Además de ello, el recurrente indica que cuando se le dirigió el requerimiento de información no se le informó de las razones conducentes a su adopción, ni los impuestos afectados, lo que significa que tenía que cumplir lo mandado en el requerimiento sin conocer las consecuencias últimas, incluidas las punitivas, derivadas de un eventual incumplimiento del requerimiento o las que podrían, además, dimanar de la información facilitada coactivamente.

4) Del requerimiento formulado se pasó directamente al procedimiento sancionador, sin más trámite, que comenzó ya con la propuesta de sanción, momento en que, al formular las alegaciones concedidas en ese acuerdo, el expedientado efectuó las que consideró oportunas y solicitó la práctica de pruebas para acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas.

La valoración conjunta de este proceder de la Administración tributaria permite apreciar, con evidencia, que se han vulnerado los dos derechos fundamentales invocados en casación: el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y el derecho a la presunción de inocencia, ambos relacionados entre sí. Todo ello dejando al margen la indefensión ocasionada al interesado, solo invocada defensivamente para introducir, en el debate, la cuestión atinente a la prueba de la indefensión padecida, a cargo del sancionado.

5) El propio art. 24.2 CE, sobre el derecho a valerse de los medios de prueba, no lo reconoce con carácter absoluto, sino que habla de *medios de prueba pertinentes para su defensa*. Solo los medios pertinentes son admisibles.

Con rango infraconstitucional, el artículo 208.3 b) LGT, por su parte, reconoce el derecho de los ciudadanos a utilizar en el seno del procedimiento sancionador los medios de prueba admitidos en Derecho:

"3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos: (...)

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes".

Es de observar que el art. 208 LGT no restringe esos medios de defensa admisibles, no acota cuáles serían procedentes a los efectos sancionadores, observación que no es de poca importancia, dado que la resolución del recurso de reposición -y, en cierta medida, la propia sentencia combatida, así como la oposición a la casación- niegan el alcance sustantivo o material de ese derecho.

6) Considera el recurrente, en su escrito casacional, que el artículo 210.5 LGT hace un desarrollo muy limitado y escueto de ese derecho, al señalar que:

"5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos".

El precepto, en sí mismo, interpretado en su pura literalidad, no prevé expresamente la posibilidad de solicitar a la Administración la práctica de aquellas pruebas que el contribuyente no pueda aportar por sus propios medios. Por su parte, el artículo 23 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado mediante Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre -RGRGS- tampoco lo recoge de modo expreso:

"...4. Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución.

5. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

6. En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y

se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta".

7) Sin embargo, sostiene el Sr. Carlos Daniel que el derecho a utilizar los medios de defensa admitidos para la defensa y a aportar las pruebas que se estimen oportunas recogido en estos preceptos incluye el derecho a proponer a la Administración *las pruebas que el interesado no puede practicar por sus propios medios, tal y como establecía expresamente el artículo 137.4 de la Ley 30/1992*, del procedimiento administrativo común, aplicable al caso, de manera que el rechazo a practicarlas debe hacerse de manera motivada:

"Artículo 137. Presunción de inocencia.

1. Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario...

...4. Se practicarán de oficio o se admitirán a propuesta del presunto responsable cuantas pruebas sean adecuadas para la determinación de hechos y posibles responsabilidades.

Sólo podrán declararse improcedentes aquellas pruebas que por su relación con los hechos no puedan alterar la resolución final a favor del presunto responsable".

Siendo la Ley 30/1992 de aplicación supletoria a la LGT (artículo 97.b) LGT), hay motivos para integrar las reglas comunes del procedimiento sancionador a los sancionadores tributarios. Así:

"Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:...

b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos".

8) Así, en una interpretación conjunta e integradora de los artículos 208 y 210 LGT, del artículo 23 RGRGS y del artículo 137.4 Ley 30/1992, cabe extraer estas conclusiones, a juicio de la parte recurrente, que hacemos nuestras:

a.- El administrado tiene derecho a solicitar a la Administración la práctica de las pruebas pertinentes de descargo, referidas en el auto de admisión.

b.- La Administración tiene el deber de pronunciarse formalmente sobre su admisión o inadmisión.

c.- Para inadmitir una prueba, la Administración debía acreditar que su práctica no podía alterar la resolución final a favor del presunto responsable. En otro caso, tiene el deber de admitir y practicar esas pruebas de descargo.

d.- Tal interpretación pervive, por lo demás, en la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común -Ley 39/2015 o LPAC-, cuyo artículo 77.3 consagra el derecho del ciudadano a proponer prueba en cualquier procedimiento administrativo en esos términos:

"3. El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada".

e.- Además, existe un deber legal del órgano sancionador de motivar el rechazo a la práctica de la prueba, que se reitera en el artículo 35.1.f) LPAC:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: (...)

f) Los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados".

9) La Sala estima que asiste la razón al recurrente en su planteamiento discursivo y que, como seguidamente analizamos, no es constitucionalmente lícito el rechazo inmotivado de medios de prueba de descargo solicitados por el expedientado en su defensa, en el seno de un expediente sancionador, como también lo sería el rechazo explícito, pero injustificado, de esas pruebas.

Por tanto, pesa sobre la Administración tributaria el deber de motivar por qué desdeña las pruebas solicitadas por el contribuyente en su defensa, en un procedimiento sancionador tributario, rechazo que, por lo demás, no es discrecional, sino solo obediente a ciertas causas, restrictivamente interpretadas.

En este caso, lejos de obrar de un modo procedente y legal, el órgano sancionador desechó la prueba pedida por el interesado sin ofrecer -bien o mal- una respuesta sobre las razones por las que denegó su solicitud.

B) *Transcendencia constitucional de la infracción del artículo 24.2 CE : el derecho a la prueba en la doctrina constitucional.*

10) Es criterio de la Sala que la infracción del deber de aceptar -o rechazar motivadamente-, la prueba solicitada, supone la vulneración tanto del derecho a la presunción de inocencia como del derecho a utilizar los medios pertinentes para la defensa, lo cual implica la anulación de la sanción impuesta.

Así, hemos de recordar lo obvio y elemental: el artículo 24.2 CE establece como derechos fundamentales el derecho de los ciudadanos a utilizar los medios pertinentes para su defensa y el derecho a la presunción de inocencia:

"2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia..."

Como hemos visto, el artículo 137.4 de la Ley 30/1992, aplicable *ratione temporis* al caso que se enjuicia, reconoce el derecho *el derecho a la proposición de pruebas y a obtener una respuesta motivada en el caso de que se denieguen las mismas en el marco del derecho a la presunción de inocencia*.

11) Lejos de respetar el contenido esencial de ambos derechos fundamentales, aquí se rechazó la prueba pedida sin motivar las razones que pretendidamente justificasen tal rechazo; se ignoró la solicitud de la prueba efectuada por el Sr. Carlos Daniel, con vulneración de lo que preceptúa el citado art. 137.4 que, además, ordena la prueba de oficio; y, por otra parte, solo la excluye cuando no pueda mejorar la posición del expedientado. No es secundario dejar constancia de algo que, aun siendo fundamental, no ha sido objeto de atención suficiente en el proceso: la sanción impuesta es el fruto del empleo de la potestad sancionadora que infringe frontalmente los dos derechos fundamentales descritos y reconocidos: el de utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y, por ello mismo, el de presunción de inocencia. Al margen de la trascendencia y calificación de esa infracción, importa ahora destacar que todo lo que hubiera sucedido después de ese acto administrativo final, de imposición de sanción, no purifica ni sana *a posteriori* los vicios propios de ese acto, adoptado con infracción frontal de tales derechos fundamentales. En particular, las explicaciones ofrecidas al resolver el recurso de reposición -fruto del ejercicio de una potestad diferente de la sancionadora-, al margen de la opinión que nos merezcan, serían en todo caso inhábiles para justificar la denegación inmotivada de la prueba, como elemento determinante de la imposición de la sanción.

12) En relación con los requisitos establecidos por el Tribunal Constitucional -TC- sobre el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, es de recordar que ese derecho es una manifestación o emanación del derecho a la presunción de inocencia, conforme a lo establecido por el propio TC. La STC 107/2021, de 13 de mayo, sintetiza dicha doctrina de la siguiente manera:

"3. Derecho a un proceso con todas las garantías y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa.

Para la resolución de esta cuestión conviene recordar la consolidada doctrina de este tribunal sobre el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes (art. 24.2 CE), *derecho inseparable del derecho mismo de defensa*(SSTC 169/1996, de 15 de enero, FJ 3, y 73/2000, de 26 de marzo, FJ 2). Las líneas principales de esta doctrina pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

a) Este derecho fundamental, que opera en cualquier tipo de proceso en que el ciudadano se vea involucrado, 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*(por todas, SSTC 168/1991, de 19 de julio; 233/1992, de 14 de diciembre; 351/1993, de 29 de noviembre; 131/1995, de 11 de septiembre; 1/1996, de 15 de enero; 116/1997, de 23 de junio; 205/1998, de 26 de octubre, o 96/2000, de 10 de abril), *entendida la pertinencia como la relación entre los hechos probados y el thema decidendi*(STC 26/2000, de 31 de enero, FJ 2).

b) *Puesto que se trata de un derecho de configuración legal, es preciso que la prueba se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos*(SSTC 149/1987, de 30 de septiembre; 212/1990, de 20 de diciembre; 94/1992, de 11 de junio, o 52/1998, de 3 de marzo), *siendo solo admisibles los medios de prueba autorizados por el ordenamiento*(SSTC 101/1989, de 5 de junio; 233/1992, de 14 de diciembre; 89/1995, de 6 de junio; 164/1996, de 28 de octubre; 89/1997, de 10 de noviembre).

c) *Corresponde a los jueces y tribunales el examen sobre la legalidad y pertinencia de las pruebas*, no pudiendo este Tribunal Constitucional sustituir o corregir la actividad desarrollada por los órganos judiciales, como si de una nueva instancia se tratase. Por el contrario, *este tribunal sí es competente para controlar las decisiones judiciales dictadas en ejercicio de dicha función cuando se hubieran inadmitido pruebas relevantes para la decisión final sin motivación alguna o mediante una interpretación y aplicación de la legalidad arbitraria o irrazonable o cuando la falta de práctica de la prueba sea imputable al órgano judicial*(en este sentido, SSTC 233/1992, de 14 de diciembre, FJ 2; 351/1993, de 29 de noviembre, FJ 2; 131/1995, de 11 de septiembre, FJ 2;



35/1997, de 25 de febrero, FJ 5; 181/1999, de 11 de octubre, FJ 3; 45/2000, de 14 de febrero, FJ 2, y 78/2001, de 26 de marzo, FJ 3).

d) Es necesario asimismo que la falta de actividad probatoria se haya traducido en una efectiva indefensión del recurrente, o lo que es lo mismo, que sea "decisiva en términos de defensa" (SSTC 1/1996, de 15 de enero, FJ 2; 219/1998, de 17 de diciembre, FJ 3, y 101/1999, de 31 de mayo, FJ 5). A tal efecto, hemos señalado que la tarea de verificar si la prueba es decisiva en términos de defensa y, por tanto, constitucionalmente relevante, lejos de poder ser emprendida por este tribunal mediante un examen de oficio de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, exige que el recurrente haya alegado y fundamentado adecuadamente dicha indefensión material en la demanda, habida cuenta de que, como es notorio, la carga de la argumentación recae sobre los solicitantes de amparo (SSTC 1/1996, de 15 de enero, y 218/1997, de 4 de diciembre).

e) *La anterior exigencia se proyecta en un doble plano: de una parte, el recurrente ha de razonar en esta sede la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas*(SSTC 149/1987, de 30 de septiembre, FJ 3, y 131/1995, de 11 de septiembre, FJ 2); y, de otra, quien en la vía de amparo invoque la vulneración del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes deberá, además, argumentar de modo convincente *que la resolución final del proceso a quo podría haberle sido favorable, de haberse aceptado y practicado la prueba objeto de controversia*(SSTC 116/1983, de 7 de diciembre, FJ 3; 147/1987, de 25 de septiembre, FJ 2; 50/1988, de 2 de marzo, FJ 3, y 357/1993, de 29 de noviembre, FJ 2), ya que solo en tal caso, comprobado que el fallo pudo, acaso, haber sido otro si la prueba se hubiera admitido, podrá apreciarse también el menoscabo efectivo del derecho de quien por este motivo busca amparo (SSTC 30/1986, de 20 de febrero, FJ 8; 1/1996, de 15 de enero, FJ 3; 170/1998, de 21 de julio, FJ 2; 129/1998, de 16 de junio, FJ 2, y 69/2001, de 17 de marzo, FJ 28)..."

El TC, en principio, refiere su doctrina acerca del alcance del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, al contexto del proceso judicial. Sin embargo, su debida traslación al campo administrativo es más que evidente, máxime en procedimientos para imponer sanciones que, atendiendo la doctrina del TEDH conocida como *Saqueti*, son de naturaleza penal.

En tal sentido, la sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala Tercera, de 29 de noviembre de 2023, dictada en el recurso de casación nº 8445/2021:

"No parece discutible el derecho del afectado por un procedimiento sancionador a pedir un período de prueba y a proponer en él los medios probatorios con los que demostrar que no son ciertos en todo o en parte los hechos que se le imputan. Está claro que, una vez abierto, no es ilimitada la facultad de propuesta que implica ese derecho. Ahora bien, es igualmente cierto que el instructor del expediente solamente podrá denegar mediante resolución motivada, de entre las pruebas pedidas, aquellas que sean manifiestamente improcedentes o innecesarias. Así lo dice expresamente el artículo 77.3-Ley 39/2015 -. Por tanto, el instructor no es el dueño absoluto del procedimiento".

En este caso, aduce la parte recurrente y la Sala acepta, se cumplen todos los requisitos exigidos por el TC. Así, siguiendo la estela de su doctrina:

a) *La pertinencia de los medios de prueba solicitados.*

Recordemos que la sanción debatida se impuso por la comisión de una infracción muy grave prevista en el art. 201.3 LGT, por *expedir facturas con datos falsos o falseados*, falsedad que no se imputa al documento mismo de la factura, sino que surge a partir de la inexistencia de los servicios prestados por el recurrente, lo que provoca la condición de falsas de las facturas que expidió.

Siendo ello así, los medios de prueba solicitados por el interesado tenían como objetivo directo el de enervar esa imputación, acreditando la realidad de los servicios, esto es, que las facturas documentaban servicios verdaderos, mediante requerimientos de información a clientes sobre los servicios prestados. Su finalidad era la de refutar la tesis de la Administración, a fin de excluir el tipo sancionador, si se confirmaba la verdad (e importe) de los servicios del Sr. Carlos Daniel a las personas que los habían recibido.

También interesó otras pruebas y, significativamente la incorporación al expediente sancionador de la documentación sobre los servicios que constase en otros procedimientos de comprobación seguidos frente a uno de los clientes, destinatario de facturas calificadas como falsas: en dichos procedimientos podían existir elementos de prueba que acreditaran la realidad de sus servicios.

Además se interesaron otros medios probatorios, como la comparecencia personal del interesado ante el órgano instructor y el reconocimiento por éste de las rutas y trabajos realizados, aduciendo que parte de los servicios cuestionados consistían en trabajos de mantenimiento que se prestaban periódicamente. La prueba

aspiraba a seguir al Sr. Carlos Daniel en la ruta asignada en una jornada de trabajo para verificar *in situ* la realidad de sus servicios.

Añade el recurrente que las actuaciones pedidas tenían que ser llevadas a cabo por la Inspección, quien poseía tanto las facultades para hacerlas como el deber de practicarlas, no siendo posible su aportación por parte de aquél.

b) *Su solicitud en la forma y momentos legalmente establecidos.*

Según el auto de admisión, en el procedimiento sancionador tributario no están regulados la forma ni el momento en que puede solicitar la prueba el sometido a procedimiento sancionador:

"Es cierto que la normativa reguladora del procedimiento sancionador tributario posee determinadas singularidades respecto del régimen común. Entre otras, no se prevé la apertura de un periodo específico de prueba (art. 99.6 LGT, por remisión del art. 207.b) y 210.1 LGT) y se permite que se incorpore al acuerdo de inicio del procedimiento la propuesta de imposición sanción cuando se encuentren en poder del órgano competente todos los elementos que permitan fundar, a su juicio, dicha propuesta (art. 210.5 LGT)".

En este caso, el expedientado solicitó la práctica de las pruebas en el primer momento en que le fue posible hacerlo: en el trámite de alegaciones concedido con la notificación de la propuesta de sanción, en que tuvo noticia por primera vez de que la Inspección le acusaba de haber expedido facturas falsas.

Nada hay, por otra parte, que permita suponer que los medios de prueba interesados se alejen de los comúnmente conocidos (documental, testifical, etc.), ni que por su virtud se interesasen de la Administración indagaciones ajenas a las previstas en la ley como facultades de comprobación (arts. 141 y 142 LGT).

Por otro lado, se alega, dichas actuaciones de comprobación se corresponden, todas ellas, con los medios de prueba recogidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) en sus artículos 299 y siguientes. Desde la perspectiva de las facultades de la Administración, pues, se puede concluir, sucintamente: a) que los medios de prueba solicitados concuerdan con las amplias facultades asignadas por ley a la AEAT; b) que tales actuaciones se corresponden, atendiendo a su naturaleza, con los medios de prueba recogidos en la LEC; y c) que dicha actividad probatoria solo podía ser llevadas a cabo por la propia Inspección, ya que estaba fuera del alcance del Sr. Carlos Daniel.

En tales circunstancias, puede afirmarse con claridad que la negativa del órgano sancionador a practicar la prueba de descargo solicitada y, además, la omisión de todo deber de reflejar alguna mínima razón justificadora de su rechazo, hace incurrir al acto sancionador en arbitrariedad, constitucionalmente prohibida, pues se endereza a la sanción a todo trance de una conducta que se reputa indiscutible e irrefutable, cerrando el paso a toda posible versión contradictoria con ese prejuicio. La versión de la Administración, pues, no ha tolerado la posibilidad de ser contradicha mediante prueba objetiva en contrario.

C) *Transcendencia constitucional de la inadmisión de pruebas relevantes para la decisión final del procedimiento sancionador, sin motivación alguna.*

Como señala el auto de admisión:

"El acuerdo, si bien hacía referencia a las pruebas propuestas por el Sr. Carlos Daniel, no se pronunció formalmente sobre su impertinencia ni sobre las razones para la denegación de su práctica".

En realidad, la concurrencia de este rechazo injustificado es la circunstancia determinante del éxito del presente recurso de casación.

Desde la perspectiva del principio de defensa -o del derecho fundamental al no padecer indefensión-, a la hora de despejar, de un modo general, el concepto jurídico indeterminado del *carácter pertinente* de las pruebas, hemos de señalar, como propugna el recurrente, con fundamento directo en la doctrina constitucional, que tal requisito presenta dos facetas:

a) *La relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas.*

Afirma el recurrente que los hechos que se pretendían probar y que fueron negados, eran *a priori* irrelevantes para enervar la imputación de la propuesta de resolución sancionadores, al versar -no se juzga aquí si con eficacia o no- sobre la realidad de los servicios, dato cuya constatación haría improcedente, en su caso, la sanción, en tanto medios encaminados a acreditar la realidad de los servicios prestados por el recurrente, cuya existencia negaba la Inspección, así como la veracidad de las facturas expedidas, que la Inspección reputaba falsas.

No se trata, ahora, de examinar, al margen del objeto preciso de este recurso de casación, si esa prueba era eficaz o no para acreditar hechos relevantes de refutación de los verificados por la Administración como prueba de cargo, ni menos aún establecer un hipotético vaticinio adivinatorio sobre qué habría sucedido si

esos medios probatorios, lejos de ser despreciados, se hubieran admitido y practicado, y cuál habría sido, en fin, su desenlace. Ese no es el objeto de nuestro recurso de casación.

Pero como sí se necesita, por el contrario, esclarecer de un modo directo y necesario, como nos pide el auto de admisión, si constituye causa de invalidez de la resolución sancionadora que nos ocupa en este asunto, el hecho de que el órgano competente para sancionar haya desatendido, de una forma silente, la solicitud de pruebas de descargo promovidas tempestivamente -así lo dice el auto de admisión- por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica, debemos abordar la cuestión de esa pertinencia elemental desde el punto de vista de la conexión, al menos aparente, de la prueba pedida con los hechos, lo que damos por acreditado, aunque solo fuera porque se dirigía de un modo directo a desmentir la prueba de cargo en que se sustentaba el tipo sancionador, esto es, la falsedad de las facturas, por su discordancia con la realidad.

No se trata con ello de establecer de modo categórico -nuevamente lo decimos-, si cada una de las pruebas propuestas era pertinente en sí misma, pues la negativa radical e inmotivada de la Administración a la práctica de toda ella, en su conjunto -como si no hubiera sido pedida- impide distinguir entre uno y otro caso, ya que se ha privado al ciudadano de la prueba de descargo porque a la Administración no le ha parecido bien que se intenten probar hechos distintos de los dirigidos a sancionar, atendido el silencio, primero, y la muy endeble y fútil explicación que asoma al resolverse el recurso de reposición. En otras palabras, que la resolución final del procedimiento sancionador y también del proceso a quopodría haber sido favorable, eventualmente, a los intereses jurídicos del Sr. Carlos Daniel, de haberse aceptado y practicado la prueba objeto de controversia.

b) Justificación de que la resolución final del proceso a quopodría haberle sido favorable, de aceptarse la prueba objeto de controversia.

Además de lo precedente, se puede concluir, por ende, que los medios de prueba solicitados y rechazados reunían todos los requisitos exigidos para integrar el contenido esencial del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y, por lo tanto, debieron ser admitidos y practicados, en una interpretación natural y no forzada de los términos de la propia Constitución, que obliga a todos los poderes públicos, también a la Administración tributaria (arts. 9.1 y 103.1 CE, entre otros). De considerar lo contrario la Administración, debió al menos dar a conocer las razones, en Derecho, si las había, por las que no consideraba pertinente toda o alguna prueba de las solicitadas, teniendo en cuenta que:

- 1.- Eran pertinentes para decidir y decantar el procedimiento sancionador, esto es, se dirigían a establecer la inexistencia del hecho o de la culpabilidad del sujeto al procedimiento sancionador, lo que pudo afectar al resultado final.
- 2.- Se solicitaron por el interesado tan pronto como se tuvo noticia de que se le imputaba una infracción muy grave del art. 201.3 LGT.
- 3.- Guardaban relación con el ámbito de facultades de comprobación de la Inspección de los Tributos y con los medios de prueba recogidos en la LEC.
- 4.- Su inadmisión se produjo sin motivación alguna.
- 5.- Su inadmisión causó la indefensión del recurrente, ya que su práctica habría podido variar, posiblemente, el resultado del procedimiento sancionador.

D) El propio criterio del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) es favorable a la tesis defendida en este recurso de casación.

Argumenta el recurrente, de modo añadido, en sustento de su tesis, hecha valer desde el litigio seguido en la instancia, que ya en la demanda se adujo que la propia Administración había admitido que la falta de pronunciamiento respecto la solicitud de la práctica de prueba en el procedimiento sancionador suponía la nulidad de este, con mención explícita del acuerdo del TEAC de 28 de marzo de 2019 -RG 6094/2016-, en que se afirma lo siguiente:

"Considera adecuado este TEAC examinar en primer lugar la alegación del reclamante respecto de la falta de motivación por parte de la Administración en relación con el rechazo de la práctica de la prueba propuesta.

Consta en el expediente la existencia de un escrito de alegaciones, presentado el 13 de enero de 2016, con entrada en la AEAT el 20 de enero, en el que se recoge lo siguiente:

"SOLICITA: Que tenga por hecha las manifestaciones anteriores, y como MEDIOS DE PRUEBAS a practicar por la administración esta parte propone..."

Al tal efecto, el TEAC declara que la ausencia de pronunciamiento sobre la práctica de la prueba es causa de nulidad radical del expediente sancionador:

"Visto lo anterior, entiende este TEAC, que la remisión por parte de la Administración al artículo 23 del Real Decreto 1649/1998, en cuanto al carácter de documento público de las diligencias y el valor probatorio de los hechos consignados en ella, tan solo vale para desvirtuar las alegaciones del reclamante respecto su disconformidad con el número de cajetillas intervenidas así como la existencia o no de las marcas fiscales, sin embargo, tal remisión no puede entenderse como una denegación o inadmisión, expresa y motivada, de la práctica de la prueba solicitada. A juicio de este TEAC, no sólo la Administración no motiva suficientemente la denegación de la solicitud de la práctica de la prueba, sino que directamente no se pronuncia respecto de la misma, contraviniendo lo dispuesto en los artículos 32.2 del Real Decreto 1649/1998 y 137.4.2º de la Ley 30/1992, generando indefensión al interesado puesto que no le permite ejercer de modo efectivo sus derechos de defensa(...)"

...Como ya se ha pronunciado este tribunal central entre otras en su resolución de 21 de febrero de 2019. (REC.:7004/2016), en el presente caso se produce un vicio de nulidad absoluta ya que la falta de pronunciamiento respecto la solicitud de la práctica de prueba en el procedimiento sancionador supone el menoscabo de las garantías del interesado que fundamentalmente lesiona su derecho a la defensa, derecho susceptible de amparo constitucional.

Por tanto, procede declarar nulo el acuerdo de resolución del procedimiento por infracción administrativa de contrabando que origina la reclamación con R.G.:7004/2016, no siendo necesario entrar a valorar el resto de alegaciones".

Pues bien, el caso planteado aquí es el mismo: se solicita la práctica de pruebas necesarias para la defensa y la Inspección guarda silencio al respecto de dicha solicitud, como si esta no se hubiera producido. Sin embargo, sostiene el recurrente, ni el TEAC, ni la sentencia recurrida, ni el escrito de oposición, hacen referencia a tal criterio, dando por buena la actuación de la Inspección.

CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.

1) Constituye causa de invalidez de la resolución sancionadora en materia tributaria la circunstancia de que el órgano competente para imponer una sanción tributaria no se pronuncie de modo expreso sobre la solicitud de prueba de descargo, pretendida tempestivamente por el interesado en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica.

2) La sanción así impuesta, prescindiendo total y absolutamente de eventuales pruebas de descargo propuestas, que habría podido valorar el órgano sancionador, vulnera el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y, en relación con dicho derecho, a la presunción de inocencia (art. 24.2 Constitución Española).

3) Dada la naturaleza de las infracciones advertidas y verificado que lesionan los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional que se han mencionado, la sanción así adoptada es nula de pleno derecho (art. 217.1.a) LGT) y, por tal razón, insusceptible de subsanación o convalidación en procedimientos o procesos posteriores.

QUINTO.-Resolución del recurso a partir de la doctrina creada.

Procede, en consecuencia, que declaremos que ha lugar al recurso de casación dirigido frente a la sentencia impugnada, dado que en ella se examina el alcance del derecho a la prueba pertinente de un modo contrario a la doctrina constitucional interpretativa del art. 24.2 CE y, por tanto, a los derechos fundamentales a valerse de las pruebas de descargo pertinentes -como lo eran las aquí infructuosamente intentadas- y, en conexión directa con tal derecho, el de presunción de inocencia. Ello conlleva no solo la necesidad de casar y anular la sentencia de instancia, sino la de declarar la nulidad de los actos sancionadores y revisores impugnados en la instancia, con todos los efectos inherentes a tal nulidad, en este caso radical o de pleno derecho.

SEXTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :



1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Silvia González Milara, en nombre y representación de **DON Carlos Daniel**, contra la sentencia de 22 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2755/2019, sentencia que se casa y anula.

3º)Estimar el recurso nº 2755/2019, formulado por el aquí recurrente contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, que estimó parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de enero de 2016, que desestimó la reclamación dirigida contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, a su vez entablado frente al acuerdo de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León de 8 de febrero de 2013, que impuso al Sr. Carlos Daniel una sanción por la comisión de una infracción tributaria muy grave consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados en los ejercicios 2008 y 2009, resoluciones revisoras y de sanción que anulamos por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

4º)No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.