

## DR 20 70

Carrera Derecho Asignatura Derecho Financiero y Tributario Título La carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria Autor Carlos Palau Taboada Fecha de grabación 9 de diciembre de 1983 Fecha de emisión 11 de enero de 1984 Duración 18 minutos Estimados alumnos, buenas noches. Cuando esta charla se emita, estarán ustedes, así lo espero, estudiando el procedimiento de gestión tributaria, es decir, en su sentido más estricto, aquel procedimiento administrativo que desemboca en un acto de liquidación positiva o negativa de la obligación tributaria. Una parte central de este, como de cualquier otro procedimiento administrativo, es la fijación de los hechos que constituyen el presupuesto de la resolución a los que ésta aplica las correspondientes normas jurídicas.

Es la llamada instrucción del procedimiento. Cabría discutir si la actividad administrativa de instrucción tiene la misma naturaleza que la prueba procesal, sobre todo teniendo en cuenta que el órgano administrativo es, en la generalidad de los procedimientos de esta clase, a la vez juez y parte. No podemos, sin embargo, detenernos ahora en este interesante problema.

Sí me importa señalar que no siempre la fijación de los hechos tiene lugar en el procedimiento de gestión tributaria mediante una actividad probatoria. En ocasiones, dicha fijación es objeto de un acuerdo o convenio entre la hacienda y el contribuyente. Así sucede, en mi opinión, aunque la cuestión es discutida en la doctrina, en las denominadas actas de conformidad de la inspección tributaria, que no deben confundirse con las de comprobado y conforme o sin descubrimiento de cuota.

Actas de conformidad en las que, como saben ustedes, el contribuyente acepta los hechos puestos de manifiesto por la actuación inspectora. Pues bien, un aspecto importante, a su vez, de la teoría de la prueba es la carga de la misma. La carga de la prueba es una regla de juicio que permite al órgano que ha de dictar la resolución, juez u órgano administrativo, decidir en el supuesto de que un hecho no esté suficientemente probado.

Se dice, por eso, que la teoría de la carga de la prueba es la teoría de las consecuencias de la falta de prueba. La de la prueba es el paradigma de la figura de la carga u onus, que se distingue claramente de la obligación. La falta de prueba no acarrea, a diferencia del incumplimiento de una obligación, una sanción jurídica, sino económica, en el interés procesal de la parte.

La regla fundamental en materia de carga de la prueba establece, siguiendo la lógica jurídica, que los efectos desfavorables de la falta de prueba de un hecho recaen sobre la parte a la que beneficiaría la norma de la que aquel constituye el presupuesto. Este es, en esencia, el principio contenido en el apartado primero del artículo 114 de la Ley General Tributaria. Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer un derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Sin embargo, este precepto parece inspirarse más bien en los principios del proceso civil ordinario. En este, rige el principio de controversia o dispositivo, en virtud del cual son las partes las que determinan el objeto del litigio sobre el que conservan en todo momento poder de disposición y aportan las pruebas. Suele decirse que en esta clase de proceso se persigue una verdad simplemente formal.

Por el contrario, en otros tipos de procesos, de manera arquetípica en el penal, rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio, por el que el juzgador debe buscar por sí mismo la verdad material, sin depender para ello de la actividad de las partes. También los procedimientos administrativos están regidos por este último principio, véase el artículo 81 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y de manera especial el tributario. En este sentido, el artículo 109 de la Ley General Tributaria dispone imperativamente que la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

Ello es consecuencia del principio de legalidad o tipicidad de la imposición, análogo al penal, en virtud del cual los impuestos pueden aplicarse únicamente cuando se den en la realidad los presupuestos de hecho, hechos imponibles, previstos por la ley. Pues bien, la carga de la prueba se configura, como es lógico, de forma muy distinta en ambos tipos de procedimientos. La doctrina alemana ha elaborado por ello la distinción entre carga subjetiva y carga objetiva de la prueba.

La primera rige en los procesos o procedimientos presididos por el principio dispositivo, como el civil, y significa que la parte sobre la que recae la carga de la prueba debe aportar ésta por sí misma. Si no lo hace, nadie lo hará por ella, y al no resultar probados los hechos en los que se funda su derecho, el juez fallará en su contra, desestimando su demanda o condenándola. La carga objetiva de la prueba rige en los procesos o procedimientos sometidos al principio inquisitivo y determina sobre quién recaen las consecuencias de que un hecho no resulte suficientemente probado.

Así, por ejemplo, en el proceso penal, el problema de la carga de la prueba se resuelve con el principio indubio pro reo, e igual significación tiene en derecho tributario la máxima indubio contra fiscum, a la que se contrapone el indubio pro fisco, hoy generalmente desechada. El indubio contra fiscum significa que la carga objetiva de la prueba recae sobre la administración tributaria. En otras palabras, que el impuesto no puede ser exigido mientras no se pruebe la realización de las circunstancias integrantes del hecho imponible, tanto si esta prueba es aportada por la administración como por el sujeto pasivo.

A la inversa sucede respecto de los hechos determinantes de una exención tributaria, si bien la administración, en virtud del principio inquisitivo, tiene el deber de averiguar la real situación de hecho, no sólo en lo que le favorece, sino también en lo que le perjudica. Ahora bien, las normas tributarias imponen a los sujetos pasivos y a terceras personas el deber de colaborar con la administración en el esclarecimiento de la verdad material, en atención al interés público

que dichas normas tutelan. Son manifestaciones de este deber del sujeto pasivo los de formular declaraciones y ampliaciones de éstas, así como comunicar a la administración cuantos datos ésta le solicite relacionados con sus obligaciones tributarias.

Véanse los artículos 35, 102 y 104 de la Ley General Tributaria. Surge entonces inmediatamente la pregunta de si no se está haciendo recaer aquí, sobre el sujeto pasivo, la carga subjetiva de la prueba. Sin embargo, la doctrina alemana en la que esta cuestión se ha suscitado, entiende unánimemente que la imposición al sujeto pasivo de éstos deberes de colaboración no tiene nada que ver con una carga subjetiva de la prueba, sino que dichos deberes se encuadran en el marco del principio de investigación de oficio como instrumentos al servicio de la instrucción que debe llevar a cabo la administración.

Por otra parte, la forma en que el contribuyente cumple con los mencionados deberes de colaboración influye sobre la amplitud e intensidad del deber administrativo de investigación de oficio, en el sentido de que cuanto más amplios y ricos sean los datos suministrados por el contribuyente, más extensa será la obligación de comprobación de ésta. En este sentido, el artículo 109, apartado segundo de la Ley General Tributaria, dice que la comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias. Recíprocamente, la transgresión por el sujeto pasivo de sus deberes de colaboración reduce el alcance del deber de investigación de oficio a cargo de la administración, lo cual, como veremos inmediatamente, no puede redundar en perjuicio de la hacienda pública.

Dichos deberes de investigación de la administración no se limitan, claro está, a la comprobación de los datos suministrados por el contribuyente, pero la administración no está obligada a suplir enteramente la falta de colaboración de aquel y realizar un esfuerzo desproporcionado para aclarar todas las circunstancias del caso. Por lo demás, esta falta de colaboración, y también naturalmente la actitud opuesta, es una circunstancia a tener en cuenta por el órgano administrativo primero y por el juez después en la valoración de las pruebas. Decíamos hace un momento que la falta de colaboración del sujeto pasivo en la aportación de los datos de hecho relevantes para la aplicación del tributo no obliga a la administración a suplir esta deficiencia mediante una investigación de oficio que vaya más allá de lo razonable.

En estos supuestos no existen realmente las pruebas del hecho imponible y, sin embargo, tampoco entra inmediatamente en juego la regla de la carga objetiva de la prueba, indubio contra fiscum, pues tal cosa significaría premiar a los contribuyentes incumplidores de sus deberes. Cuando ello sucede, la administración tributaria tiene a su disposición un arma extraordinaria. Es la llamada estimación de las bases imponibles en sentido estricto.

Se trata de la llamada por las normas positivas españolas, inexpresivamente, estimación indirecta. Estimar es determinar los datos en los que se basa la aplicación del impuesto de la forma más verosímil posible. La estimación indirecta se asemeja, por tanto, a la prueba por

presunciones, pero se diferencia de ella en el menor rigor del razonamiento que conduce a la conclusión.

En este sentido, la presunción es un medio de prueba, mientras que la estimación indirecta es un subrogado de la prueba. La inseguridad inherente a este procedimiento recae sobre el sujeto pasivo que ha dado ocasión a dicha estimación, rehusando colaborar con la administración. Cuando ésta no puede aportar pruebas suficientes del hecho imponible, a pesar de que el contribuyente ha colaborado de buena fe en la actividad instructoria, o bien cuando en el procedimiento de estimación indirecta no se alcanza el mínimo de verosimilitud necesario, recobra entonces su plena virtualidad el principio indubio contra fiscum, y la administración no puede legítimamente exigir el tributo.

Las reglas generales hasta ahora examinadas no excluyen que la ley imponga en algunos casos al sujeto pasivo una carga subjetiva de la prueba. Esto sucede, por ejemplo, cuando exige que ciertos gastos se prueben documentalmente. Por otra parte, la carga de la prueba puede invertirse mediante las presunciones legales *juris tantum*.

La ley general tributaria establece en el apartado primero del artículo 118 el principio general de que las presunciones legales admiten prueba en contrario, salvo que la ley disponga otra cosa, constituyéndolas como presunciones *juris et de jure*, que equivalen en realidad a verdaderas ficciones. Algunos autores, como el profesor Albiñana, distinguen de la presunción relativa o *juris tantum* la mera relevación *ab honore probandi*, es decir, exención de la carga de la prueba o descargo de esta carga, en la que faltaría el hecho base de la presunción, es decir, el hecho conocido en la que se apoya la deducción. Pone el citado profesor como ejemplo la facultad que la antigua contribución general sobre la renta concedía a la administración para entender, salvo prueba en contrario, que las fuentes de renta halladas en el caudal relicto de una persona se encontraban en su poder en el ejercicio económico en que tuvo lugar el fallecimiento y en los cuatro anteriores.

Es dudoso, sin embargo, que no estemos aquí ante una presunción legal pura y simple, cuyo hecho base sería la aparición en el patrimonio del fallecido de las fuentes de renta. No da lugar, por el contrario, a una inversión de la carga de la prueba, la llamada prueba *prima facie*. Se funda esta figura de razonamiento jurídico en las reglas de experiencia, según las cuales los hechos se presentan normalmente, típicamente, de una cierta manera, por lo que, dado un hecho, ordinariamente tendrá unas consecuencias o se encontrará relacionado, de cierta manera, con otros hechos distintos.

Contra la prueba *prima facie* no es necesaria la prueba de que el caso concreto difiere del típico, sino que basta con demostrar la posibilidad de dicho caso atípico, hecho lo cual quien tenga la carga de la prueba, en nuestro caso la Administración, deberá probar los hechos típicos alegados. Donde las reglas de experiencia en que se funda la prueba *prima facie* tienen su adecuada aplicación es en la valoración de la prueba, formando parte de las reglas de la sana crítica a que con bella expresión se refiere el artículo 609 de la ley de enjuiciamiento civil.

Las pruebas prima facie pueden justificar a sí mismo la petición de aclaraciones al sujeto pasivo, es decir, el recurso por la Administración a su facultad de requerir la colaboración del sujeto pasivo.

Será el incumplimiento por éste de sus deberes de esta clase el que produzca los efectos conocidos. La prueba prima facie está relacionada con la presunción de hecho, llamada también omissio o facti. Cabe, sin embargo, diferenciarlas por el mayor rigor en la deducción propio de la auténtica presunción, que es un verdadero medio de prueba.

En este sentido, el apartado segundo del artículo 118 de la Ley General Tributaria, reproduciendo el contenido del 1253 del Código Civil, exige que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. No parece, pues, que la prueba prima facie sea admisible en derecho tributario, quedando, por tanto, el papel de las reglas de experiencia reducido al ámbito ya indicado de la valoración de la prueba. Tampoco tiene que ver con la carga de la prueba la llamada impropriamente presunción de legalidad del acto administrativo recogida en el artículo 8º de la Ley General Tributaria, en virtud de la cual éste es ejecutivo desde el momento en que se dicta salvo que se acuerde su suspensión.

Esta cualidad del acto administrativo es una consecuencia de la posición de la Administración en el sistema de los poderes del Estado, resumida por García de Anterria en el que denomina principio de autotutela de la Administración y no hace referencia en absoluto a la intrínseca legalidad del acto, al contenido de éste. Por eso mismo no puede bastar para invertir la carga de la prueba. Le sería muy fácil a la Administración dictar un acto insuficientemente fundado, echando sobre los hombros del particular la carga de la prueba contraria.

Por eso se ha dicho que en el proceso administrativo rige el principio opuesto al general y, por tanto, la carga de la prueba no incumbe al actor sino al demandado. Es decir, la Administración deberá aprobar, al menos prima facie, ante los órganos jurisdiccionales los hechos en los que se funda la emanación del acto administrativo. Nada más por hoy.

Me despido de ustedes. Hasta el día próximo.