

La prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos: carga de la prueba, medios y valoración. Las presunciones en materia tributaria.

1. Carga de la prueba.

En materia de prueba, se reitera la norma común a todo el Derecho privado: quien afirma un hecho que le favorece, debe probarlo [art. 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)]. En definitiva, la Administración ha de probar la realización del hecho imponible, mientras que el obligado tributario tiene que hacer lo propio con la existencia de supuestos de no sujeción, exenciones o bonificaciones y, en general, de cualquier elemento que minore la deuda tributaria.

No obstante, se ha acogido, en parte, la concepción que sostiene que, en el ámbito tributario, no deben regir tan sólo las normas de Derecho privado, derivadas del principio dispositivo. Por el contrario, es preciso tener en cuenta que la Administración no defiende un interés propio, sino el general. Por ello mismo, no debe estar interesada en obtener la mayor recaudación, sino la legalmente debida, adoptando una posición activa en cuanto a la totalidad de la labor probatoria [la disponibilidad y facilidad probatoria a la que alude el art. 217.6 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC)] y no sólo en aquellos hechos que “*le favorecen*”. Teniendo en cuenta estas consideraciones se facilita la prueba de los obligados tributarios, permitiéndoles que la practiquen designando aquéllas que estén en poder de la Administración [arts. 34.1.h), 99.2 y 105.1 de la LGT].

Es preciso tener en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal Supremo español (SSTS de 25 de septiembre de 1992, 23 de enero de 1995, 29 de marzo y 11 de mayo de 1996, 28 de octubre de 1997 y 14 de diciembre de 1999, entre otras) ha matizado, ante ciertas situaciones, el rigor de este principio dispositivo. Es el caso del principio de “*facilidad probatoria*”, que viene a desplazar la carga de la prueba hacia la Administración cuando aquélla se encuentra a su disposición y no al alcance de los obligados tributarios (en palabras de la STS de 11 de junio de 1998, debe asumirla “*aquél a quién, precisamente, por las circunstancias concurrentes, les sea “más fácil” demostrar los presupuestos de lo pretendido o de lo que es objeto de controversia*”).

De conformidad con esta doctrina se excluyen “*de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, este último, el de la «facilidad», que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas)*” (STS de 25 de septiembre de 1992). El “*onus probandi*» debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad

comprobativa y resolutoria, dispone o tiene «más facilidad» para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad” (STS de 14 de diciembre de 1999).

No obstante, debe advertirse, también, que la doctrina administrativa y parte de la jurisprudencia son muy rigurosas en cuanto a la admisibilidad de medios de prueba que, pudiendo haber sido aportados en los procedimientos de aplicación de los tributos, lo son, posteriormente, en vía de revisión. En este sentido los Tribunales Económico-Administrativos y los Tribunales de Justicia son contrarios a la admisión y valoración de las pruebas tardíamente aportadas, siempre que ello no haya sido consecuencia de la imposibilidad de aportación previa, sino de una estrategia calificable como “*abuso procesal*”. Por tanto, conviene ser cauteloso en relación con esta cuestión.

2. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

Resultan de aplicación, en los procedimientos tributarios, las normas que, sobre medios y valoración de prueba, se contienen en los arts. 1.216 y s.s. del Código Civil y 299 y s.s. de la LEC, salvo que, legalmente, se establezca otra cosa (art. 106.1 de la LGT).

Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades, internacionales o supranacionales, en el marco de la asistencia mutua, pueden incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al párrafo anterior, al procedimiento que corresponda (art. 106.2).

Se permite que la Ley propia de cada tributo establezca requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones y que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria (art. 106.3).

Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, han de justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación y que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que, una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad (ejemplo: una factura que ampara una prestación de servicios al parecer inexistente), corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre su realidad (art. 106.4).

Ahora bien y en nuestra opinión, es cierto que la factura es el medio más directo y claro de acreditar un gasto o una deducción (ejemplo: en el IVA es prioritaria). Este es el

único sentido del precepto. Pero no puede ser sólo el único medio de prueba admitido, ya que lo contrario es tanto como atribuirle efectos constitutivos a la factura, con vulneración del principio de capacidad económica. Por ello, pueden emplearse cualesquiera otros medios que resulten admitidos en Derecho.

3. Valor probatorio de las diligencias.

Las diligencias, extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario (arts. 34 y 107.1 de la LGT).

Los hechos, contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo pueden rectificarse probando que se incurrió en error de hecho (art. 107.2). Ello es así, pues la confesión sólo alcanza a cuestiones de hecho, no de derecho.

4. Presunciones en materia tributaria.

Las presunciones establecidas por las normas tributarias (las legales) pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma, con rango de Ley, expresamente lo prohíba (arts. 8 y 108.1 de la LGT y 385 y s.s. de la LEC).

Para que las presunciones no establecidas por las normas (las no legales) sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que, entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir, haya un enlace, preciso y directo, según las reglas del criterio humano (art. 108.2 de la LGT).

La Administración tributaria puede considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función, a quien figure como tal en un Registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario (art. 108.3).

Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo cabe su rectificación mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información (arts. 93 y 94) y que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados, se presumen ciertos, pero deben ser contrastados cuando el obligado tributario alegue su inexactitud o falsedad. Para ello puede exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los mismos (art. 108.4).

F & J MARTÍN

ABOGADOS

En las obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año (ejemplo: el IVA donde son mensuales o trimestrales), es posible realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los distintos periodos, cuando la Administración no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirle a uno concreto y el obligado tributario, requerido expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente (art. 108.5).