



VERSIÓN ELECTRÓNICA  
DE LA REVISTA IMPRESA  
DEL ILUSTRE COLEGIO DE  
ABOGADOS DE SEVILLA  
**LA TOGA ONLINE**

| Nº 164 | Mayo/Julio 2007

## La Justificación de la Prueba en el Proceso Tributario

Por Ramos Carrión, Daniel

### I. Introducción

### II. Breve visión del Procedimiento Tributario de Revisión

### III. La Prueba en el procedimiento Tributario

### IV. Conclusión

### V. Bibliografía

## I. Introducción

Es mi intención establecer un análisis sobre la institución de la prueba en nuestro ordenamiento tributario, realizar una andadura desde el económico-administrativo hasta el contencioso-administrativo. Es decir, exponer un análisis de las distintas etapas existentes dentro del procedimiento tributario, concretamente en la actividad probatoria, a quien corresponde la carga de la prueba, frente a la posibilidad existente de ambas partes de ofrecer y producir pruebas para sostener sus pretensiones.

Muchas polémicas se han suscitados en torno a la materia de la prueba dentro del proceso tributario. Diferentes autores se han encargado de dilucidar el contenido del papel de la prueba, estableciéndose contradicciones e insuficiencias encargadas de encender aún más la polémica al respecto. Del mismo modo la jurisprudencia y la doctrina, se han encargado de crear criterios para una interpretación sobre la materia, con intenciones justas.

Se pretende con este escrito sistematizar las cuestiones puntuales que generan dicho conflicto interpretativo desde que se genera, pues, una contienda, a posteriori, la fase de gestión e inspección, donde es primordial la tarea de investigación y de la cual se obtiene la prueba para fundamentar la deuda tributaria y la sanción pertinente. Con esto se plantea el debate de si se ajusta a los principios generales del derecho, la posibilidad de que la Administración pueda aportar nueva prueba, prueba que no estableció para la determinación de la deuda y/o sanción, pues la Administración informó al obligado tributario de la situación tributaria en base a unos hechos y pruebas, actividad que goza de presunción de veracidad y legalidad, es decir, se plantea la cuestión ¿debemos atenernos y confiar en que dicha presunción supone que en principio no existen más pruebas, porque la Administración agotó la fase de investigación en gestión e inspección, y por tanto ya no podrá aportar más prueba, o debemos desconfiar de dicha presunción y pensar que la Administración tiene interés en realizar liquidaciones parciales y posteriormente aportar pruebas que no aportó? ¿Supone este hecho algún desplazamiento del principio de carga de la prueba en el proceso tributario?

## II. Breve visión del Procedimiento Tributario de Revisión

Cita Fenech, en su manual de derecho tributario, que el derecho procesal tributario supone una actividad jurisdiccional dentro de la rama especializada tributaria, de los procesos mediante los cuales se lleva a cabo esta actividad y de los procedimientos que los regulan.

Así pues, el proceso tributario se caracteriza por la superación continua de concepciones e interpretaciones jurídicas adversas, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las situaciones jurídicas tributarias y juzgar las conductas de la administración con el administrado y viceversa. Por tanto solo la cuestión tributaria planteada por los sujetos legitimados para la defensa de sus intereses ante un órgano que ejerza actividad jurisdiccional, constituye un proceso tributario.

### a) La pirámide estructural del proceso

Una de las características que define al proceso tributario es que todas las regulaciones legales del derecho tributario tienen los límites bien marcados por el derecho constitucional. Digamos que es el límite explícito que tiene el legislador para darle juridicidad a la ley material.

Por lo tanto, casi todos los conflictos que se plantean en materia tributaria tienen que ver con la trasgresión de los límites constitucionales, que tienen como elementos principales los principios de legalidad en materia tributaria, el de no confiscatoriedad en defensa del derecho de propiedad, el de igualdad ante la ley y por supuesto, en el plano de los procedimientos, el ejercicio del derecho a la defensa, que en materia procesal tiene el rango más importante. Esta situación conflictiva, ya califica a los procedimientos de una forma bastante particular, porque habitualmente esta relación de conflictos toca factores esenciales en la relación jurídica de los ciudadanos con el Estado de Derecho.

Por eso, todo el sistema procesal tributario intenta, de alguna manera, resolver este conflicto entre la necesidad de recaudar y el respeto de los derechos y garantías constitucionales.

En particular, podríamos desagregar esta situación de la siguiente manera: El Estado siempre es el sujeto activo de la relación procesal. El Estado como expresión abstracta de poder, en particular en lo que se refiere a los impuestos estatales, hoy se llama Agencia Estatal de Administración Tributaria. La ley ha generado un organismo autárquico sobre el que ha delegado la misión de recaudar. Las particularidades que tiene este sujeto activo y los poderes que tiene, nos va a dar noticias de la magnitud en la cual se desenvuelve la actividad procesal.

Así pues, el procedimiento tributario tiene particularidades como las siguientes:

Primero, por supuesto, tiene el objetivo fundamental de resolver el conflicto que aparece entre la administración y el contribuyente.

Segundo, que la Ley General Tributaria y su aplicación tiene un efecto positivo, esto es una pretensión de que haya un efecto benefactor que proteja los derechos del contribuyente. Ejemplo de ello están los recursos administrativos que tienen como propósito no sólo corregir los errores de la administración, sino que esas correcciones sirvan en un futuro para mejorar la eficiencia y la funcionalidad de los órganos administrativos.

Todo esto es teórico, obviamente, la práctica es diferente, porque la administración es muy difícil que rectifique sus errores (o que los reconozca, por lo menos) y este efecto difusivo, que lamentablemente no se produce, es la justificación teórica que se conoce y que requiere el agotamiento previo de la vía administrativa para poder acceder a la jurisdicción.

Se deja sentado, que el procedimiento tributario de revisión es el medio técnico jurídico con el cual se somete la actividad de los órganos administrativos, a la visión de un órgano independiente. Supone, por cuanto, que el acto administrativo previo no posee naturaleza jurisdiccional.

En atención a las vías recursivas existentes en nuestro derecho actual, la revisión de los actos administrativos se hace efectiva a través de la vía administrativa o a través de la vía jurisdiccional.

Conviene advertir, que la autoridad administrativa no ejercita actividad jurisdiccional alguna en el procedimiento de comprobación y determinación de la deuda tributaria, pues el órgano de administración se halla en una posición de parcialidad evidente.

La Ley General Tributaria ofrece a la revisión en vía administrativa su título V, artículos 213 a 249. Tras este capítulo sobre normas comunes, los restantes siguientes se dedican a los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económicas-administrativas. A esto debe unirse, que la nota común a todos ellos sigue siendo la de ser instrumentos a disposición del contribuyente para solicitar la revisión de actos o situaciones declaradas por la Administración en el ejercicio de su potestad.

b) El litigio tributario desde el Económico-Administrativo hasta el Contencioso-Administrativo.

Es importante garantizar, que la existencia de un sistema de revisión eficaz y eficiente debe establecerse con una gran tutela jurisdiccional de los derechos subjetivos de los contribuyentes, distinguiéndose una primera fase administrativa y posterior jurisdiccional, que lleva hacia un resultado óptimo y justo.

Como ya añadí anteriormente, la Ley General Tributaria, regula acciones tendentes a buscar un resultado, garantizando así la defensa del contribuyente, ante el uso omnímodo de las facultades administrativas.

Con la oportuna puesta en marcha del proceso, mediante el recurso económico-administrativo, el contribuyente, busca obtener una declaración imparcial que impida que dicho acto despliegue sus efectos. Es en este momento donde se activa la presencia del Tribunal Económico Administrativo, tribunal que dentro de los límites marcados por el objeto de la controversia, posee amplios poderes de investigación y no queda vinculado, por las pretensiones de ambos. Tras la decisión de este tribunal es cuando se cumple el previo agotamiento de la vía administrativa, para pasar a la vía jurisdiccional, de conformidad con el artículo 109 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de Enero, en relación con la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 6/1997, de 14 de Abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. Por cuanto ello supone, que sin la existencia de estas vías de revisión como existen ante los Tribunales administrativos y jurisdiccionales, se abriría un cauce discrecional en la toma de decisiones de fiscalización injustas.

La potestad legalmente atribuida a estos tribunales, implica que la función de estos jueces debe ser activa, tendente a suplir la inactividad de las partes en el proceso, disponiendo de las pruebas oportunas para demostrar si el hecho imponible cuestionado se ha realizado y de que forma. Es decir, poner en práctica la naturaleza inquisitiva de dichos tribunales.

Para ello concede la ley, la potestad de ordenar de oficio o acordar cualquier medio de prueba que estime oportuna para esclarecer los hechos sometidos a la decisión del juez, debiéndose respetar las limitaciones del juicio contradictorio y las situaciones de las partes.

### III. La Prueba en el procedimiento Tributario

a) Naturaleza de la prueba

Se la concibe como una herramienta o instrumento con el que se acredita o verifica la existencia de un hecho y también el procedimiento establecido para esa verificación. Supone en sí, razones que sirven para llevar al juez a la certeza sobre los hechos supuestamente acontecidos, suministrando así la información oportuna para ello.

Dice Fenech que el objeto de la prueba está constituido por los hechos afirmados o invocados por los litigantes, cuya verdad se procura averiguar, debiendo ser controvertidos y conducentes para la

resolución de la causa. Es decir, el objeto de la prueba está constituido, por los hechos afirmados por los litigantes, debiendo ser afirmados por una parte y negado por otra parte.

Es en la fase de determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración, donde esta inicia un procedimiento de verificación e investigación tendente a comprobar la realidad del contenido de las obligaciones tributarias, es decir, el procedimiento de inspección. El funcionario en dicho procedimiento intenta recabar toda la información posible relevante, de documentos contables y fiscales del inspeccionado, de información de terceros vinculados o por otros de la misma índole. Toda esta información obtenida de manera discrecional, quedará registrada documentalmente, para realizar los ajustes pertinentes, así como imponer la sanción que corresponda. De la misma forma se le da la posibilidad al contribuyente de aportar toda prueba en fase administrativa, para desvirtuar dichas pretensiones por parte de la Administración. Establecido lo anterior, la prueba obtenida por la inspección y la aportada por el contribuyente, constituirán un conjunto de elementos con los que contará el Tribunal competente, para resolver, tanto en fase económico-administrativa como en fase contencioso-administrativa.

Cuando la Administración dicta una liquidación, posee en sus manos todos los elementos probatorios necesarios, que podrá utilizar contra el contribuyente, cuando este recurra. Se entiende así, que el conflicto, prácticamente está prejuzgado a favor de la Administración.

El contribuyente, en su posición de actor, deberá probar sus afirmaciones, tendrá que probar los hechos que constituyen su demanda o probará los hechos que convienen a su pretensión.

Para ello existe una regulación legal de la actividad probatoria en el seno del proceso tributario que permite a ambas partes del litigio, ofrecer los medios de prueba que la ley pone a sus alcances y practicarla para hacer vales sus pretensiones, dejando así, una distribución de la prueba.

b) El principio de la carga de la prueba VS el Principio de Veracidad ¿Prueba Privilegiada?

Dispone la Ley General Tributaria en su artículo 106.1 que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el código civil y en la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil. En la misma línea la Ley 29/1998, de 13 de Julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, contiene una remisión en relación con la valoración de la prueba a las reglas establecidas en el código civil y en la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil, concretamente en su artículo 60.4.

Trata este conjunto de preceptos sostener, que las reglas sobre la carga de la prueba tienen por objeto determinar cómo debe distribuirse, entre los sujetos de la relación jurídica procesal, la actividad probatoria sobre los hechos que forman parte del litigio. Debiendo así el contribuyente probar sus afirmaciones, tanto en las declaraciones presentadas como en las pretensiones en vía de revisión.

Pero es cuestión ineludible, a quien corresponde la carga de la prueba en dicho proceso, y ello surge, porque lo común, es que le incumbe al contribuyente, que es quien recurre. Como consecuencia de lo citado, se puede entender, que la distribución de la prueba en el proceso tributario, coincide con la establecida en el ordenamiento, es decir, se distribuye dependiendo del contenido del acto cuya revisión se pretende, pues si la Administración niega de hechos relativos al contribuyente, será este quien deberá probar su veracidad, y si es la Administración quien impone una sanción, deberá ella probar los hechos que constituyen dicha sanción.

Pero, ¿puede resultar desvirtuada la carga de la prueba como consecuencia de la presunción de veracidad de los actos administrativos?

Sostiene Marín-Barnuevo "que no puede entenderse la presunción de veracidad del acto administrativo por fuera o al margen de la vigencia en un determinado ordenamiento del principio de veracidad administrativa. Así que la presunción de veracidad del acto administrativo cobra pleno sentido en el supuesto de que la administración tributaria actúe de forma habitual dentro de la legalidad. Solo en tal supuesto cabe otorgar a la administración semejante prerrogativa, sin contar con la pertinente declaración judicial". Y así, "...la presunción de veracidad del obrar

administrativo se resuelve ante cada acto administrativo tributario concreto en una cuestión de pura técnica jurídica, consistente en determinar qué actos son legalmente válidos y cuáles no. Por consiguiente, siendo en el ámbito del derecho público la regla general la anulabilidad de los aspectos administrativos que incurran en infracción del ordenamiento jurídico, parece coherente atribuir a la administración el beneficio de una presunción que responde al normal desenvolvimiento de sus actuaciones, a la vez que no desampara al contribuyente, puesto que la administración tendrá que probar el hecho base de la presunción y el contribuyente podrá destruir el hecho presumido, suministrando la aportación de la oportuna prueba en contrario.

Tanto la LEC como la LGT en artículos 107.1 y 144.1, establecen una presunción de veracidad de los hechos recogidos en actos administrativos.

La opinión mayoritaria de la doctrina, es que aquel privilegio no supone un desplazamiento de la carga probatoria al administrado, sino que supone una eficacia extraprocesal, permitiendo que la Administración ejecute el acto aunque se dude de su legalidad. Es decir, que el contribuyente recurra la previa actuación administrativa lesiva de su derecho o interés, no implica una inversión en la carga de la prueba (TS S 20 de febrero de 1989).

El Tribunal supremo, en STC de 15 de noviembre de 1983, establece que la presunción de validez de los actos administrativos sólo determina que es el administrado el que soporta la carga de accionar, de recurrir para destruir la presunción, sin que ello implique que además el ciudadano haya de soportar la carga de la prueba de los hechos, pues es ejercicio de la Administración.

En mi opinión, no puede admitirse que por el hecho de que la Administración Pública haya dictado un acto administrativo, de manera arbitraria, el Tribunal haya de dar por cierto lo que en él se contiene, cuando el demandado no pudiera probar lo contrario. La Administración debe probar los hechos que constituyen la causa del acto administrativo y, si del acto administrativo no surge que los mismos hayan sido probados, al administrado le bastará con impugnar el acto administrativo sin necesidad de probar que dichos hechos no han sido probados por la Administración.

El que la Administración goce de una presunción de veracidad, y conjuntamente de una serie de privilegios para la investigación de los hechos, supone que en un proceso tributario, frente a los tribunales, la prueba que aporte la Administración es invariable, ya que se supone que la Administración ha agotado todos sus recursos para obtener una liquidación justa, y que por tanto su actividad representa el máximo esfuerzo probatorio, suponiendo así un desplazamiento de la carga de la prueba hacia el recurrente. De ser esto así, supondría que la Administración no probaría nunca y por tanto sería atentar contra los principios esenciales del ordenamiento jurídico.

#### IV. Conclusión

Es mayoritario el criterio defendido por los entendidos del derecho tributario, en afirmar la admisión de la exoneración de la carga de la prueba por parte de la Administración. Por lo tanto otorgar una eficacia probatoria privilegiada a los actos de la Administración dentro del proceso tributario supondría una vulneración del principio de igualdad, así como también del principio de presunción de inocencia. En este sentido sostiene Gimeno Sendra, que mantener el valor probatorio absoluto de los hechos incorporados a los documentos administrativos en el proceso supondría extraer de las competencias del Juez la potestad de fijar la premisa fáctica de la sentencia que vaya a dictar, STC 212/1990 de 20 Diciembre. En tal sentido pues, el derecho a la presunción de inocencia comporta que cualquier sanción impuesta, esté fundamentada en hechos probados, y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas debe ser corregido mediante un pronunciamiento absolutorio. Pero es aquí donde surge la problemática de quien, como y cuando debe probar, para el respeto a tal principio procesal.

#### V. Bibliografía

- Fenech, M: Derecho Procesal Tributario -Tomo I- Bosch, Barcelona, 1949.
- Albiñana García-Quintana, C ; La prueba en el ordenamiento tributario español, Tapia 1994, no

74.

- Presunción de Inocencia TC S 23/1995 y los TC AA 271/1990 de 2 de Julio y 7/1989 de 13 de Enero.
- González-Cuellar Serrano. La Prueba.
- Gimeno Sendra, V, Los Principios del Proceso.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, McGrawHill, Madrid, 1996.
- Ley General Tributaria 58/2003 artículos 106.1, 107.1 y 144.1.
- Ley 29/1998 de 13 de Julio de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.
- Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil en su artículo 60.4.
- Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de Enero, en relación con la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 6/1997, de 14 de Abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.