
La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)

Javier PÉREZ ARRAIZ

Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco (Bilbao), 2006, 171 págs.

En seis capítulos, a los que se añade una breve introducción, así como la pertinente indicación de la bibliografía utilizada, ha sistematizado el autor el tratamiento de un tema clásico –«la prueba»– correspondiente con los procedimientos de aplicación de los tributos, reavivado con el nuevo marco normativo resultante de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Al principio de la obra, el autor esclarece los límites de su investigación y también su finalidad: «una de las cuestiones centrales que aborda este estudio es el conflicto entre la Administración que, con el fin de actuar de una forma eficaz, cuenta con una serie de instrumentos a su favor, como presunciones, ficciones, etc.; y los ciudadanos que tienen, entre los derechos recogidos en la Constitución, el derecho a la prueba. El presente trabajo pretende buscar soluciones que supongan un equilibrio entre los intereses en conflicto». Asimismo, circunscribe el tratamiento prestado a la prueba por la Ley General Tributaria: con carácter general, los artículos 105 a 108 que, en función de lo ordenado por el artículo 214.1 de la misma norma, resultarán también de aplicación en los procedimientos especiales de revisión y de resolución de recursos y reclamaciones administrativas. También los artículos 51 (estimación directa de la base imponible), 158.3 b) (aplicación del método de estimación indirecta), 203.1.a) (delimitación de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria) y 151.1 c) (lugar de desarrollo de las actuaciones inspectoras).

En el capítulo primero, con el afán de superar la contraposición de concepciones materiales y formales sobre la prueba, se señala que en la misma hay que ver «más que una actividad sustancialmente dirigida a conseguir el convencimiento psicológico del órgano encargado de decidir en relación a la existencia o inexistencia, la veracidad o falsedad, de una serie de datos. Luego se distingue entre la prueba de Derecho y la prueba de hechos, distinguiendo en último término las categorías de proceso y procedimiento, utilizando para esto el criterio de existencia o no de actividad jurisdiccional.

El siguiente capítulo se plantea la controversia en relación a la existencia de prueba en los procedimientos tributarios. Primero se recorren las posturas contrarias o que entienden que la prueba se dirige a lograr el convencimiento de un juez, no teniendo cabida en los procedimientos que tienen lugar fuera del proceso, en los que no rige el principio de *non liquet*,

y que únicamente en los procedimientos en los que rige el principio dispositivo cabe hablar de carga de la prueba. Luego, para rebatir la idea de que en los procedimientos de aplicación de los tributos no se prueba sino que se comprueba, el autor afirma que, en algunos aspectos, entre la actividad comprobadora y la actividad probatoria no hay diferencias sustanciales, ya que tanto el juez como la Administración en su actuar lo que hacen es fijar presupuestos de hecho a los que posteriormente les aplican normas jurídicas. Y la remisión que realiza la Ley General Tributaria a las normas de Derecho Civil y Procesal en materia de prueba (ver arts. 1.216 a 1.225 y 1.227 a 1.230 del CC, así como los arts. 281 a 393 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil) favorece que surjan paralelismos entre el procedimiento tributario y el proceso jurisdiccional.

La falta de remisión a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que hubiera resultado más lógica, no tiene mayor trascendencia por basarse en los mismos principios de no limitación de los medios de prueba (no tasada) y de libre apreciación (en cuanto a la valoración), «de acuerdo con las reglas de la sana crítica», debiendo justificarse, únicamente, los medios tomados en consideración.

El autor considera que lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución tendría perfecta aplicación –aun tratándose de derechos fundamentales cuya fuerza está reservada para el espacio penal– en el ámbito tributario, dado que en las normas tributarias se definen derechos y obligaciones para la Administración y los obligados tributarios, y que frente a la obligación de pagar está el derecho a no pagar más de lo establecido legalmente.

Por otro lado está el hecho de que toda situación de conflicto entre la Administración y el contribuyente, en la aplicación de los tributos, tiene en el fondo, como señala PÉREZ ARRAIZ, los mismos problemas que los planteados ante la jurisdicción ordinaria y, dada la importancia de las consecuencias económicas que se pueden producir para el administrado, se ha resaltado la importancia de la prueba en la aplicación del tributo. Y todo ello con independencia de que esta aplicación esté privada de todo carácter jurisdiccional.

El capítulo tercero se refiere a la carga de la prueba –según el art. 105.1 de la Ley General Tributaria: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»–, que tiene como finalidad determinar quién ha de sufrir las consecuencias desfavorables de una ausencia o insuficiencia de prueba de los hechos de los que depende la resolución del órgano decisor. Como recuerda el autor: «en los procedimientos tributarios tiene vigor el principio inquisitivo, o de investigación de oficio, en los que se busca la verdad material, sin que haya que esperar a la actuación de las partes, y al margen de las pretensiones de la otra parte. Los derechos que entran en juego en dicho procedimiento son de carácter público e indisponibles, y en él rige el principio de legalidad según el cual los tributos se deben aplicar sólo cuando se realicen los presupuestos de hecho que configuran su hecho imponible».

En el capítulo cuarto se plantea qué debe suceder para que el órgano decisor, a la hora de resolver, pueda tener en cuenta los hechos que han sido objeto de prueba: 1.º Que éstos hayan sido probados a través de los medios de prueba, y 2.º Habrá que proceder a la valoración de la prueba, esto es: determinar qué hechos han de considerarse existentes y qué afirmaciones habrán de ser tenidas por ciertas. El autor comenta la pobreza que presentan las normas tributarias generales y, en especial, la Ley General Tributaria en materia de medios de prueba.

Como excepción al criterio de prueba libre están los casos de prueba tasada que opera el artículo 106.2 a 4 de la Ley General Tributaria:

- 1.^a La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.
- 2.^a Justificación prioritaria de los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, mediante la factura –entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación– o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.
- 3.^a Procedencia y cuantía de compensaciones de bases o cuotas y deducciones aplicadas –también pendientes de compensación o aplicación– que tuviesen su origen en ejercicios prescritos, mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales. La razón de este supuesto de prueba tasada está en que la legislación del Impuesto sobre Sociedades contempla un plazo de compensación de pérdidas de 10 años, superior al de prescripción.

Completa la regulación de la prueba el señalamiento que la Ley General Tributaria realiza de determinados medios de prueba entre los que se encuentran las presunciones. Curiosamente, al referirse a las mismas, el redactor de la Ley General Tributaria (art. 108) ha incluido elementos probatorios que no son técnicamente presunciones. De manera esquemática tenemos:

- *Valor probatorio de las diligencias y actas.*

Aunque el artículo 107 de la Ley General Tributaria sólo se refiere a las primeras, el mismo valor tienen las actas de la inspección (art. 144 de la LGT) que, aparte de constancia de los hechos, contienen propuestas de liquidación. Ambos son documentos públicos que se extienden en el curso de las actuaciones y procedimientos tributarios haciendo prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Los hechos contenidos en las diligencias y actas que sean aceptados por los obligados tributarios también hacen prueba y sólo podrán rectificarse por los mismos si se prueba que incurrieron en error de hecho. En relación

con la anterior Ley General Tributaria se planteó si el valor de las actas y diligencias se adecuaba al derecho a la presunción de inocencia previsto por el artículo 24.1 de la CE, resolviendo la cuestión la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.º B, al señalar que la norma no era inconstitucional siempre que se interpretase con el alcance que promovió el propio Tribunal Constitucional al entender que establecía una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección, ya que expresamente admitía la acreditación en contrario. En suma, con los artículos 107 y 144 de la Ley General Tributaria estaríamos ante «.. un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias».

- *Valor probatorio de declaraciones de los registros fiscales y públicos.*

Así lo establece el artículo 108.3 de la Ley General Tributaria, incluyéndolo entre las presunciones. Quien figure en un registro público, en general, o fiscal, como titular de un bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función será tomado como tal por la Administración, sin perjuicio de que el interesado pueda probar lo contrario.

- *Valor probatorio de las manifestaciones del obligado tributario.*

Según recoge el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria, también entre las presunciones, los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios o que hayan sido requeridos por la Administración ejercen papel probatorio –se presumen ciertos para ellos–, sin perjuicio de la rectificación mediante prueba en contrario. Tratándose de datos obtenidos en cumplimiento de la obligación de suministro de información, como hacen prueba sobre la situación tributaria de terceros, deberán ser contrastados si se alega inexactitud o falsedad en los mismos, pudiendo exigir la Administración que los interesados se ratifiquen en sus manifestaciones y aporten prueba de las mismas.

Recientemente, el Tribunal Constitucional ha rechazado que se vulnere el derecho a la no autoincriminación como consecuencia de un procedimiento inspector seguido contra una sociedad, de la que era presidente y consejero delegado el demandante de amparo, quien fue condenado penalmente por delitos contra la Hacienda Pública (STC 18/2005, de 1 de febrero, FJ 2.º, 3.º y 4.º) y que sostenía que la condena se habría fundamentado exclusivamente en los listados, libros, justificantes y registros contables que, bajo coacción, se habían aportado a la Inspección (idéntica doctrina se mantiene en la STC 68/2006, de 13 de marzo).

En la obra que comentamos se consideran algunos medios de prueba que, si bien no han sido expresamente recogidos en la Ley General Tributaria, pueden tener cabida en el

ámbito tributario. Es el caso de la prueba testifical a la que podría recurrirse en determinados supuestos como, por ejemplo, cuando por circunstancias excepcionales hayan quedado destruidas las pruebas documentales y sea necesario para la reconstrucción del hecho imponible y el cálculo de la base imponible el testimonio de un tercero conocedor de los hechos. También se refiere el autor a la intervención como testigos de los funcionarios públicos, decantándose por su no admisión dado el mínimo interés en que el trabajo funcional no sea cuestionado por resoluciones posteriores.

También se comenta la participación de peritos como auxiliares de jueces y órganos decisores, así como si los funcionarios de la Administración tributaria pueden actuar como peritos en la tasación o valoración de bienes, derechos o patrimonios. Luego se comentan otros medios de prueba como el reconocimiento judicial, la prueba documental, la reproducción de palabras, sonidos y otros instrumentos de archivo de datos.

En orden a la valoración de los medios de prueba, primero se alude a dos posibles sistemas de fijación de su eficacia –el sistema de prueba legal o tasada y el de prueba libre, entendiéndose que el sistema español adopta un modelo mixto en el que, según los casos, se aplica la prueba tasada o libre– y luego se analizan una serie de documentos que juegan un papel trascendental en el ámbito tributario, como son, dentro de los documentos privados, las facturas, y entre los documentos públicos, las actas de la Inspección. El capítulo se cierra con el estudio de la declaración tributaria y de los medios de prueba obtenidos ilícitamente que, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, no surtirán efecto en ningún procedimiento.

En el capítulo quinto se plantea el papel de las presunciones que, además de servir de instrumento de lucha contra el fraude fiscal, sirven para determinar elementos de hecho que se desconocen o son difícilmente precisables, y que pueden afectar a la existencia y dimensiones del hecho imponible, a la determinación de la base imponible, e incluso a la selección del tipo impositivo aplicable.

El artículo 108.1 y 2 de la Ley General Tributaria dispone las siguientes reglas sobre las presunciones:

- 1.^a Las presunciones establecidas por las normas tributarias (presunciones legales) pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Como vemos, con carácter general, las presunciones serán relativas o *iuris tantum*.
- 2.^a Para que las presunciones no establecidas por las normas (presunciones judiciales o pruebas de indicios) sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

El autor se refiere a la clasificación entre presunciones legales y presunciones «*hominis*» y, dentro del primer grupo, distingue entre las de carácter relativo y las absolutas, llamando la atención sobre la posible inconstitucionalidad de estas últimas.

Por fin, el capítulo sexto se dedica a la prueba en la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible que supone, en opinión de PÉREZ ARRAIZ, un reparto de la carga de la prueba.

Miguel Ángel Martínez Lago