

PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Bilbao Servicio Editorial, Universidad del País Vasco/ Euskal Herriko Unibertsitatea, España, 2010, 171 páginas.

El presente libro realiza un análisis exhaustivo del instituto de la prueba aplicado al sistema tributario español, adecuando y aplicando las normas generales de la prueba, tras la dictación de la nueva Ley General Tributaria.

La premisa en esta materia es que, el sistema impositivo, al regular el tributo, tiene como finalidad principal el obtener un ingreso para el Estado. Ahora bien, el ordenamiento jurídico, con el fin de que el crédito tributario se haga efectivo, y en definitiva, proteger el interés de la Hacienda Pública, recoge una serie de potestades y de garantías a favor de la Administración, como, asimismo, contiene también una serie de garantías de los ciudadanos con el fin de proteger los intereses legítimos de los sujetos llamados a satisfacer el crédito tributario.

Dentro del procedimiento administrativo tributario, la figura de la Prueba adquiere una importancia trascendental, ya que importa determinar las normas y estándares conforme a los cuales es necesario probar los hechos sobre los que el derecho se basa. Esta se refiere, además, a la equitativa aplicación de la norma tributaria y a la justa distribución de la carga tributaria, cuya finalidad es la de acreditar que los datos a tener en cuenta por el órgano decisor son auténticos.

En este contexto, en el Capítulo I del libro subtulado “La Prueba”, el autor realiza un análisis general de ésta en el ordenamiento

jurídico. Así, sostiene que el término prueba se ha utilizado como *actividad de probar*, esto es, demostrar la existencia de un hecho del que depende un derecho, o como *sinónimo de medio*, es decir, instrumento que se utiliza para llevar a cabo esa demostración. Ahora bien, la importancia de la prueba, se debe a que constituye uno de los *pilares sobre los que se basa el proceso*, ya que, por una parte, es el medio a través del cual se trata de convencer al órgano juzgador de la veracidad de los hechos afirmados; y, por otra, porque es en la prueba donde se apoya el juicio de hecho de la sentencia, o, en su caso, de la resolución.

En este marco, el autor distingue dos concepciones de la prueba: i) concepción material, según la cual la prueba sería un actividad dirigida a demostrar la existencia o inexistencia de un hecho o la verdad o falsedad de una afirmación; ii) concepción formal, que trata de usar una serie de procedimientos legales para controlar de modo convencional las alegaciones de las partes. Por su parte, citando a Guasp, sostiene que la prueba “es el acto o serie de actos procesales por los que se trate de convencer al Juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo”.

Por otro lado, en cuanto al objeto, el autor aborda el tema de la prueba del Derecho y prueba de hechos. En cuanto al primero, la regla general es que las normas jurídicas no necesitan prueba —*iura novit curia*—, siendo la excepción la prueba de la costumbre y del derecho extranjero. Sin embargo, si bien la costumbre no tiene relevancia en el ámbito tributario, por el contrario, el Derecho Internacional adquiere una gran relevancia, en especial, en el ámbito de la doble tributación internacional y en los casos de fraude o delito tributario, pudiendo ser objeto de prueba.

En cuanto a la prueba de los hechos, el autor sostiene que, en principio, las partes han de probar los hechos que alegan, debiendo aceptarse por el juzgador, sólo aquellos medios de prueba pertinentes, es decir, aquellos supuestos en que la prueba es decisiva en términos de defensa. Sin embargo, existen hechos que por razones de rapidez y eficacia procesal están dispensados de prueba: i) hechos admitidos por las partes —no controvertidos—. No obstante, esta excepción es inaplicable en materia tributaria, tanto porque en ella se ventilan intereses colectivos, como porque el juzgador debe buscar la verdad

material, supliendo la inactividad probatoria de las partes; ii) hechos notorios y conocidos públicamente; iii) hechos presumidos por la ley —presunciones legales—. Finalmente, indica que se excluyen las pruebas impertinentes, inútiles o las prohibidas por la ley.

En el Capítulo II, subtulado “Controversia en relación a la existencia de prueba en los procedimientos tributarios”, el autor comienza el análisis haciendo una distinción entre procedimiento administrativo tributario y proceso jurisdiccional tributario, y su relación con la prueba. En otras palabras, se pregunta si el instituto de la prueba, elaborado por la dogmática procesal, es aplicable a los procedimientos administrativos tributarios.

Como premisa normativa, el autor sostiene que la eficacia de la prueba en el procedimiento administrativo tributario, está determinada por lo que establezca el ordenamiento jurídico. Así, indica que en el procedimiento de gestión tributaria español, la Ley General Tributaria distingue formalmente entre prueba, entendida como verificación, y comprobación, es decir, probar que las pruebas aportadas son válidas.

Conforme a lo anterior, analiza: i) las posturas contrarias a la existencia de prueba en los procedimientos tributarios y ii) aquellas posturas defensoras a la existencia de prueba. Las primeras fundamentan que la prueba se dirige a lograr el convencimiento del juez y, por tanto, no tienen lugar fuera del proceso. En este sentido, sólo en los procedimientos donde rige el principio dispositivo cabe hablar de carga de la prueba, lo que no ocurre en el procedimiento administrativo tributario en que sólo existe una actividad administrativa de carácter instructor. Además, el requisito mínimo para hablar de prueba es la alteridad entre quien propone la prueba y quien la valora, circunstancias que evidentemente no concurren en los procedimientos administrativos tributarios.

Por el contrario, las posturas defensoras de la existencia de prueba en los procedimientos administrativos tributarios sostienen que, a efectos de considerar una determinada actividad como probatoria, debe primar un criterio funcional, negando que la prueba sea una cuestión exclusiva del ejercicio de derechos en el ámbito jurisdiccional. Además, invocado el artículo 24.2 de la Constitución Española, que ampara la presunción de inocencia, se podría hacer aplicable el derecho a la prueba en los

procedimientos administrativos tributarios, resguardando así de mejor manera los derechos de los ciudadanos frente a las potestades administrativas.

El autor del libro se inclina por la primera de estas posturas, sobre la base de entender que existe imposibilidad de aplicar de forma idéntica una teoría general sobre la prueba para un proceso judicial y para un proceso administrativo. Así, sólo en los procedimientos tributarios desarrollados ante un Tribunal de Justicia es posible hablar propiamente de actividad probatoria, en sentido dogmático procesal.

En el Capítulo III, denominado “La carga de la prueba”, se aborda la compleja cuestión de las reglas que regulan la materia, que tienen como finalidad determinar quien 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. En este sentido, no puede aplicarse en materia tributaria las reglas generales en materia civil, atribuyendo directamente la carga de la prueba al actor —contribuyente—, ya que ello significaría que la demandada —Administración— quedaría, en la práctica, eximida de la obligación de probar. Esto justificaría el abandono de la regla procesal general, aplicándose la teoría de la distribución de la carga de prueba, como mecanismo más adecuado para equilibrar las potestades públicas y los derechos de los contribuyentes.

Por otra parte, el autor sostiene que las reglas de la carga de la prueba se relacionan con el principio dispositivo, lo que no opera en materia tributaria, ya que rige el principio inquisitivo y de búsqueda de la verdad material, además del impacto que tiene en esto el principio de legalidad. De ahí que sea necesario, a juicio del autor, distinguir entre *carga subjetiva de la prueba*, es decir, el deber de probar; y carga objetiva de la prueba, aplicable al Derecho Tributario, es decir, reglas de juicio que orientan a la Administración a la hora de aplicar un tributo cuando falta la prueba, aplicando este último concepto con mayor propiedad al Derecho Tributario.

En este marco, en los procedimientos tributarios, la Administración tiene la carga de acreditar, a fin de proceder a la liquidación tributaria, la existencia del hecho imponible y sus consecuencias; y, por su parte, el contribuyente, deberá acreditar las bonificaciones, reducciones, exenciones o supuestos de no sujeción.

Por último, en los capítulos IV; V y VI, se desarrollan, respectivamente: “Medios y valoración de la prueba”; “Las presunciones en Derecho tributario”; y “La prueba en la estimación indirecta”.

En el primero de ellos, el autor se dedica a determinar qué hechos se han de considerar existentes y qué afirmaciones han de ser tenidas por ciertas, entendiendo por medios de prueba, aquellos instrumentos que, por el conducto de la fuente de prueba, llevan eventualmente a producir la convicción del juez. Sostiene el autor que, tratándose de la administración tributaria, en la cual rige el principio de oficialidad e inquisitivo, se recoge la prueba libre como actividad comprobadora, haciendo aplicable las normas que sobre medios y valoración de prueba recogen el Código Civil Español y la Ley de Enjuiciamiento Civil española. Además, la legislación española contiene una enumeración enunciativa de los medios de prueba a utilizar en el procedimiento tributario, lo que está en consonancia con la garantía Constitucional del Derecho a la prueba.

En cuanto a los medios de prueba, el autor se detiene en las presunciones, señalando que dado que el procedimiento administrativo tributario tiene carácter inquisitivo y se instruye de oficio, la ley, previendo la posibilidad de que el sujeto pasivo no aporte todos los datos necesarios que permitan calcular el importe de la deuda tributaria, recurre a la figura de la presunción que, en sentido estricto no es una prueba, sino que es un instrumento que facilita a la Administración Tributaria el acceso a la misma. De ahí que, una de las características que debe destacarse del Derecho Tributario español es el gran número de presunciones existentes a favor de la Administración, lo que permite a ésta configurar posteriormente los supuestos de hecho para la aplicación de la norma tributaria, pero sin preconstituir éstos.

Finalmente, el autor hace referencia a la estimación indirecta, señalando que ante la imposibilidad de determinar la deuda tributaria, ya sea por la actitud negativa del contribuyente o por fuerza mayor, la Administración realiza la evaluación de las bases imponibles a través de la estimación indirecta, invirtiéndose la carga de la prueba. Así, en este caso, es el contribuyente quien debe demostrar que dicha estimación ha sido excesiva, es decir, se está en presencia de un reparto de la carga de la prueba y no de una inversión de la misma.

Juan Paulo Ovalle

En suma, se realiza un tratamiento completo y exhaustivo de la materia en el derecho español, relacionado la normativa legal con las sentencias del Tribunal Constitucional español. Así, se trata de un texto que ha logrado tratar el tema de la prueba en materia tributaria en su integridad, destacándose la gran cantidad de citas bibliográficas y la calidad de los textos utilizados, logrando con ello un perfecto equilibrio entre el instituto procesal y el sistema tributario español.

*Juan Paulo Ovalle*  
*Doctorando en Derecho,*  
*Universidad de Valparaíso*