

LA PRUEBA EN EL PROCESO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO Y LA SUPLETORIEDAD DEL DERECHO PROCESAL CIVIL.

Área Fiscal

1.INTRODUCCIÓN

La prueba es una de las instituciones básicas de nuestro Derecho, la cual cuenta con una amplia proyección y desarrollo en todas las ramas del ordenamiento jurídico y, especialmente, en la vertiente procesal. Ésta puede definirse como la actividad de las partes encaminada a acreditar la evidencia y veracidad de los hechos que invocan como pretensión, con el propósito de acreditar al tribunal su certeza[1]. La importancia de esta institución es más clara si se tiene en mente que, a través de la actividad probatoria, se fijan los hechos sobre los que el juzgador, en su resolución, determinará el derecho.

El objeto del presente artículo recae sobre la institución de la prueba desde el punto de vista contencioso-tributario. Por esta razón, el punto de partida no puede ser otro que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), la cual se erige como normativa base de todo el ordenamiento fiscal. No obstante, en lo que a la prueba concierne, advertiremos que no será suficiente con las disposiciones en ella recogidas, debido fundamentalmente a la reemisión en su articulado al derecho procesal civil. Por ello, en este estudio, se trata la prueba en el ámbito tributario, pero sin perder de vista la importancia que el derecho civil y, en concreto, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ("LEC") tienen sobre la misma[2].

2.LA PRUEBA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La regulación de la prueba se encuentra disgregada en el articulado de la LGT. No obstante, la mayoría de las disposiciones en relación con esta institución se encuentran agrupadas en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III (artículos 105 a 108), bajo la rúbrica "Prueba"[3]:

[1] De acuerdo con la definición proporcionada por el diccionario panhispánico del español jurídico de la Real Academia Española ("RAE").

[2] Esta remisión a la normativa civil en lo referente a los medios y valoración de la prueba es propia de los procedimientos administrativos en general y no solo del procedimiento tributario. Así lo establece el artículo 77.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC"),e igualmente el artículo 106.1 de la LGT, al disponer que en las normas sobre medios y valoración de la prueba se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

[3] A pesar del esfuerzo centralizador de la LGT, lo cierto es que encontramos fuera del mencionado capítulo otras disposiciones que se encargan de regular la prueba. Por ejemplo, es el caso artículo 34 o el 99, que establecen la prueba como derecho del contribuyente, así como algunas normas sobre la práctica de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos. Igualmente, los artículos 114 o el 177 undecies, que establecen el valor probatorio de las actas y el valor probatorio de determinados documentos adquiridos de órganos administrativos y judiciales de otros Estados o entidades supranacionales, respectivamente.



(i) El artículo 105 se alza como disposición nuclear, aportando la regla general en cuanto a la carga de la prueba en los procedimientos tributarios.

(ii) Por su parte, el artículo 106 recoge ciertas normas en relación con los medios probatorios y la valoración de los mismos. Conviene destacar que es este artículo el que recoge particularmente en el ámbito de la prueba la reemisión a las leyes del proceso civil.

(iii) El artículo 107 consigna el valor probatorio de las diligencias, atribuyéndole a éstas el carácter de documento público y reforzándolas de cierta fuerza probatoria, lo que, a efectos prácticos, supone la inversión de la carga de la prueba.

(iv) Por último, el 108, regula las presunciones en materia tributaria.

Todas estas normas comprendidas en los artículos 105 a 108 de la LGT se refieren a los procedimientos de aplicación de los tributos contenidos en el Título III de la LGT. No obstante, el artículo 214 del mismo texto legal, extiende su aplicación a los procedimientos de revisión en vía administrativa previstos en el Título V de la LGT.

A continuación, siguiendo este mismo esquema proporcionado por la LGT, se va a proceder a un desarrollo de los preceptos mencionados, encargados de la regulación de la prueba en el ámbito tributario. Igualmente, se van a analizar aquellas disposiciones de la normativa civil que complementan y matizan la normativa tributaria, señalando aquellos aspectos que resultan más controvertidos y que tradicionalmente han sido objeto de abundante jurisprudencia.

3.LA CARGA DE LA PRUEBA

La carga de la prueba es la respuesta al interrogante sobre quién ha de probar un determinado hecho o extremo dentro de un procedimiento. Como hemos adelantado, es el artículo 105.1 de la LGT el que se encarga de regular dicha cuestión, estableciendo que “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. La doctrina se ha planteado en múltiples ocasiones si dicha disposición va dirigida únicamente al contribuyente o si, por el contrario, obliga también a la Administración. En este sentido, el Tribunal Supremo[4] viene afirmando que:

“... se ha venido interpretando por esta Sala de la siguiente forma: el artículo 114.1 de la derogada LGT de 1963, cuyo tenor literal era muy similar al del vigente artículo 105.1 LGT, "es un precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración".

[4] Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 175/2019 de 13 Feb. 2019, Rec. 4238/2017.



Esta concepción encaja con la interpretación clásica de la carga de la prueba, la cual establece que cada parte debe probar las circunstancias que le favorecen. Es decir, la Administración deberá probar la realización del hecho imponible, así como los demás elementos cuantificadores y aumentadores de la obligación tributaria, mientras que, el contribuyente, deberá probar aquellos hechos que impidan, extingan o minoren la citada obligación, como es el caso de la no sujeción, exención o cualquier otro beneficio fiscal recogido en la normativa[5].

Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo trata de facilitar al contribuyente la prueba de aquellos elementos que se encuentran en manos de la Administración. En concreto, establece que se entenderá por cumplido el deber de probar de los obligados tributarios en aquellos casos en los éstos designen, de modo concreto, los elementos probatorios que se encuentren en poder de la Administración tributaria. Por lo tanto, no nos encontramos ante un precepto que elimine de forma absoluta la carga probatoria que pesa sobre el obligado tributario, pero sí ante un mecanismo que facilita dicha labor.

Hasta aquí alcanza la regulación prevista en la normativa tributaria que, como decíamos, es necesario matizar con la normativa supletoria de aplicación, esto es, la LEC. Dicha Ley, y más concretamente el artículo 217, recoge una serie de principios que vienen a modular la carga probatoria, los cuales han sido completados y desarrollados por la jurisprudencia en relación con los procedimientos contencioso-tributarios.

Debe tenerse en cuenta que las reglas que se expondrán a continuación únicamente serán necesarias cuando se ponga de manifiesto la insuficiencia de la prueba propuesta o practicada. En otras palabras, tienen como finalidad determinar a cuál de los litigantes ha de perjudicar la falta de certeza sobre un hecho relevante en el proceso, de tal manera que se evita, así, que el juzgador imponga su propio criterio. Por el contrario, si los elementos objeto de la prueba quedan lo suficiente acreditados, resulta irrelevante determinar quién ostenta el *onus probandi*.

a) El principio de normalidad probatoria

El principio de normalidad probatoria (*id quod plerumque accidit* o, lo que ocurre con cierta frecuencia) queda recogido sutilmente en el artículo 217.2 de la LEC, al indicar que se deberá probar la certeza de los hechos de los que "*ordinariamente*" se desprenda el efecto jurídico invocado por cada parte. Es decir, a la hora de valorarse la prueba, deberá tenerse en cuenta aquello que suele ocurrir, esto es, aquellos hechos que, por repetirse con una elevada frecuencia, son susceptibles de formar parte de lo que puede entenderse como "normalidad".

Este principio implica que la carga de la prueba recaerá sobre aquella persona que quiera ir en contra de un hecho que puede reputarse normal por concurrir con cierta frecuencia. Así lo ha

[5] No obstante, existen voces que reclaman que este precepto únicamente va dirigido al contribuyente, en el sentido de que la Administración no puede hacer valer su derecho, ya que la misma no actúa en un interés propio, sino en favor del interés general, de acuerdo con artículo 31 de la CE. Esta concepción encaja con la visión inquisitiva de la carga de la prueba, que defiende que pesa sobre la Administración el deber de acreditar toda la verdad material, incluso cuando la misma resulte favorable al obligado tributario. Esta visión ha sido rechazada por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 19 de marzo de 2007, Rec. n.º 6169/2001.



interpretado el Tribunal Supremo en diferentes ocasiones, al determinar que *"...quien actúa frente al estado normal de las cosas o situaciones de hecho y de Derecho ya producidas, debe probar el hecho impediendo de la constitución válida del derecho que reclama o su extinción..."*[6].

b) El principio de facilidad y disponibilidad probatoria

Estos principios responden a la exigencia de que la carga de la prueba debe atribuirse a aquella parte que le resulte más fácil, es decir, a aquella que esté más próxima a la fuente de prueba y pueda, por tanto, disponer de la misma. Ambos se entienden conjuntamente y quedan recogidos en el artículo 217.7 de la LEC: *"el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"*.

La aplicación de este principio en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos ha sido confirmada por el Tribunal Supremo:

"... el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio". Aunque esta previsión se refiere específicamente a la carga de la prueba en sede judicial, consideramos que puede trasladarse mutatis mutandis al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, al supuesto que aquí nos ocupa, ..."[7].

Por tanto, su aplicación supone una alteración de la regla general contemplada en el artículo 105.1 de la LGT, proporcionando un recurso que juega en favor del contribuyente en aquellos casos en los que la Administración dispone de los medios de prueba necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo, de tal manera que *"el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba"*[8].

Tal es la fuerza moduladora de este principio que el Tribunal Supremo ha llegado a reconocer que el mismo puede implicar, en ocasiones, la inversión de la carga de la prueba:

"La propia sentencia recurrida reconoce que nuestra jurisprudencia ha suavizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el artículo 114 de la LGT 230/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer ésta de medios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTSS 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999). La jurisprudencia del Tribunal Supremo invierte la carga de la prueba porque quien tiene acceso a la misma es la propia Administración de acuerdo con el artículo 217.6 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 7 de enero. Si no existen datos suficientes para saber si se ha producido o no el enriquecimiento, debe perjudicar a la Administración la falta de prueba"[9].

[7] Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 13 febrero de 2019, Rec. 4238/2017.

[8] Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 96/2020 de 29 Ene. 2020, Rec. 4258/2018.

[9] Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 28 de junio de 2013, Rec. 3247/2010.



Además de estos principios, existen otros más generales que deben tenerse presente en toda actuación de parte, incluyendo la relacionada con la actividad probatoria, como lo son el principio de proporcionalidad, de igualdad de armas o el de buena fe. La aplicación de todos ellos pone de manifiesto que, en realidad, la carga de la prueba responde a cuestiones de practicabilidad, exigiendo a cada parte el esfuerzo probatorio que se considere razonable según el caso concreto.

4.MEDIOS DE PRUEBA Y SU VALORACIÓN

Los medios de prueba son la base sobre la que cada parte acredita la existencia de los elementos facticos controvertidos. Únicamente en el caso de que éstos no sean suficientes, se deberá acudir a las reglas que modulan la carga de la prueba con el fin de dirimir el conflicto.

Desde un punto de vista general, el artículo 77 de LPAC recoge la libertad en los medios de prueba y en su valoración, así como la reemisión a las normas del derecho civil[10]. Por su parte, la normativa tributaria llega a una conclusión similar en su artículo 106.1 de la LGT, al establecer que “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 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.

De este modo, se hace necesario acudir nuevamente a la legislación procesal civil. En concreto, el artículo 299.1 de la LEC se encarga de enumerar los medios de prueba: (i) el interrogatorio de las partes; (ii) los documentos públicos; (iii) los documentos privados; (iv) el dictamen de peritos; (v) el reconocimiento judicial; y (vi) el interrogatorio de testigos.

Igualmente, los apartados 2 y 3 de este mismo artículo señalan que también serán admitidos los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, relevantes para el proceso, así como cualquier otro medio no expresamente previsto, pero del cual pudiera obtenerse certeza sobre hechos relevantes.

a) Interrogatorio de las partes y de testigos

Este medio de prueba, trasladado al ámbito tributario, implica el interrogatorio del contribuyente y de terceros, pero también de la propia Administración.

En lo que se refiere al interrogatorio del contribuyente, dicha posibilidad queda recogida expre-

[10] Artículo 77 de LPAC, el cual establece que “los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil”.



samente en el artículo 142.2 de la LGT: *“excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija”*. Igualmente se admite esta posibilidad en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, de acuerdo con el artículo 236.4 de la LGT.

El interrogatorio a la Administración es igualmente un medio de prueba válido, reconocido expresamente el artículo 315 de la LEC, al disponer que *“cuando sean parte en un proceso el Estado, una Comunidad Autónoma, una Entidad local y otro organismo público, y el tribunal admita su declaración, se les remitirá, sin esperar al juicio o a la vista, una lista con las preguntas que, presentadas por la parte proponente en el momento en que se admita la prueba, el tribunal declare pertinentes, para que sean respondidas por escrito y entregada la respuesta al tribunal antes de la fecha señalada para aquellos actos”*. Además, de acuerdo con el apartado 2 del mismo artículo, en caso de que la Administración se negase a declarar o diera respuestas evasivas o inconcluyentes, resultará de aplicación el artículo 307 de la LEC, por el cual el juzgador podrá considerar reconocidos como ciertos los hechos cuestionados en las preguntas escritas en todo aquello que le resulta perjudicial (en todo o en parte) a la Administración.

b) Documentos públicos

Desde un punto de vista amplio, los documentos públicos son aquellos autorizados por un notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la ley[11]. Centrándonos en el ámbito administrativo, la LPAC define los documentos públicos como *“los válidamente emitidos por los órganos de las Administraciones Públicas. Las Administraciones Públicas emitirán los documentos administrativos por escrito, a través de medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija otra forma más adecuada de expresión y constancia”*[12].

Por su parte, la LEC, enumera una serie de documentos públicos (que podemos denominar de “primera categoría”) en el artículo 317[13]. Éstos hacen prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que intervengan en ella[14]. Sin embargo, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia vienen delimitando la fuerza probatoria derivada de la fe pública notarial, al afirmar:

“... ha de reiterarse una vez más la doctrina de esta Sala, según la cual el valor o eficacia de un documento público no se extiende a su contenido o a las declaraciones que en él hagan los otorgantes, pues, aunque en principio hacen prueba contra éstos y sus causahabientes, la veracidad

[12] Artículo 26 de LPAC.

[13] A efectos de prueba en el proceso, se consideran documentos públicos: (i) Las resoluciones y diligencias de actuaciones judiciales de toda especie y los testimonios que de las mismas expidan los Letrados de la Administración de Justicia; (ii) los autorizados por notario con arreglo a derecho; (iii) los intervenidos por Corredores de Comercio Colegiados y las certificaciones de las operaciones en que hubiesen intervenido, expedidas por ellos con referencia al Libro Registro que deben llevar conforme a derecho; (iv) las certificaciones que expidan los Registradores de la Propiedad y Mercantiles de los asientos registrales; (v) los expedidos por funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones; y (vi) los que, con referencia a archivos y registros de órganos del Estado, de las Administraciones públicas o de otras entidades de Derecho público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, Administraciones o entidades.

[14] Por aplicación del artículo 319.1 de la LEC.



veracidad intrínseca de las mismas puede ser desvirtuada por prueba en contrario, sin que tal medio probatorio tenga prevalencia sobre los demás, vinculando al Juez solo respecto de su otorgamiento y fecha, dado que el resto de su contenido puede ser sometido a apreciación con otras pruebas...”[15].

Centrándonos en el ámbito tributario, cabe señalar la existencia de una serie de documentos calificados expresamente por la normativa como públicos[16]: las diligencias y las actas extendidas por los órganos de inspección. Este tipo de documentos no se encuentran recogidos en la enumeración del artículo 317 de la LEC antes expuesta, sino que encuentran cabida en el artículo 319.2 de esta misma Ley, donde se recogen una serie de documentos públicos de “segunda categoría”, que no cuentan con la misma fuerza probatoria que los recogidos en el artículo anterior, sino que esta fuerza viene determinada por lo establecido en su propia ley reguladora. Así, la LGT, establece que este tipo de documentos “*hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario*”, y, añade, que los hechos contenidos en dichos documentos y aceptados por el obligado tributario se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de que incurrieron en error de hecho[17]. La jurisprudencia del Tribunal Supremo matiza la fuerza probatoria de estos documentos públicos específicos de la normativa tributaria en un sentido similar al realizado respecto a los documentos públicos en general:

"Es reiterada la jurisprudencia de este Tribunal limitar el valor atribuible a las actas de la Inspección, refiriendo la presunción de certeza a sólo los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones jurídicas, cuando se refiera a hechos que se localizan temporalmente en el pasado. (...) 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 apreciaciones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias" (sent. del T.S. de 24 de junio de 1991). Esta presunción de certeza, que, en principio, desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, no excluye que éste se libere de la misma acreditando que el Inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas. Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el Inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta. Pero si concurre esta circunstancia, entonces la presunción de certeza despliega toda su eficacia, de modo que habrá de ser el interesado quien acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad de los hechos descritos por la Inspección"[18].

Por tanto, son solo los hechos consignados en las diligencias o actas constatados directamente por el actuario los que hacen prueba frente al contribuyente, y no las calificaciones jurídicas,

[18] Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de junio de 2011 (recurso nº 855/2007).



juicios de valor u otras opiniones que los mismos consignen en ella, de tal manera que “las actas y diligencias son atacables por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, las cuales quedan fuera del alcance de la presunción de certeza referida, ya que esta es una materia que en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia”[19].

En realidad, el precepto viene a establecer una presunción iuris tantum de veracidad, que no supone otra cosa que la inversión de la carga de la prueba, quedando esta última bajo responsabilidad del obligado tributario.

c) El expediente administrativo

Por su relevancia dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos, se ha querido tratar separadamente al expediente administrativo. Éste puede definirse como el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa y que hacen de garantía de todo lo actuado por la Administración y por el obligado tributario durante el procedimiento administrativo.

En lo que se refiere a su valor probatorio, se entiende que el expediente administrativo es un medio de prueba más que se puede practicar en el seno del procedimiento contencioso-administrativo. Por tanto, los datos contenidos en él son susceptibles de valoración y debate, junto al resto de la prueba incorporada o practicada en el proceso. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo al afirmar que los expedientes administrativos “no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas”[20].

d) Documentos privados

En lo relativo a los documentos privados, la LEC opta por hacer una definición negativa, especificando que lo serán todos aquellos que no se encuentren en la numeración específica público[21].

Por su parte, el artículo 326.1 de la LEC establece la fuerza probatoria de estos documentos, otorgándole un valor similar al de los documentos públicos (es decir, harán prueba plena en el proceso), siempre que su autenticidad no sea impugnada por la parte perjudicada. Esta interpretación ha sido avalada por el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, al afirmar:

[21] Artículo 324 de la LEC.



"El documento privado tiene la virtualidad del documento público y es equiparado al mismo en cuanto es reconocido (SS 25 Mar. y 8 Jul. 1988 y 17 Feb. 1992); la equiparación supone que la doctrina jurisprudencial sobre la eficacia probatoria del documento público es trasladable al documento privado (SS 8 Jul. 1988 y 6 Jul. 1989) y el valor del documento público es el efecto probatorio determinado por el art. 1218 CC. Sin perjuicio de que su valor probatorio pueda ser destruido por medio de prueba en contrario (SS 19 Dic. 1988, 13 y 27 Mar. 1989, 20 Feb. y 2 Abr. 1990 y 31 Oct. 1991)"[22].

No obstante, sí existe una diferencia sustancial entre documentos públicos y privados. De acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil *"la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio"*. Este suele ser uno de los argumentos utilizados regularmente por la Administración tributaria, que trata de justificar que, en este aspecto, los documentos privados no impugnados tienen la misma fuerza probatoria que los públicos, pero únicamente entre las partes que lo han suscrito y no ante terceros, entre los que se encuentra la propia Administración. A este respecto se ha pronunciado también en varias ocasiones el Tribunal Supremo, tratando de matizar el alcance de dicho precepto[23]:

"Este Tribunal Supremo viene a señalar en su sentencia de 15 de diciembre de 2.010 (n.º de recurso 86/2009) y en la Sentencia de 3 de noviembre de 2.010 (n.º recurso 234/06) que la fecha de un documento privado surte efectos frente a terceros no sólo en los supuestos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil, sino siempre que pueda acreditarse su veracidad por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho..."

La jurisprudencia civil mantiene que este artículo 1227 del Código Civil es una presunción "iuris tantum" de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta".

El Tribunal Supremo avala que el documento privado puede tener valor probatorio respecto a terceros cuando la realidad de la fecha derive de otros elementos que sean suficientes, y con independencia del acceso al documento por algún funcionario público.

Entre los documentos privados con mayor trascendencia dentro el procedimiento tributario, caben destacar, principalmente:

(i) La contabilidad: recoge el día a día de la empresa, por lo que, sin duda, tiene una especial virtualidad probatoria en los procedimientos tributarios. Sin embargo, esta situación no implica que tenga el carácter de medio de prueba privilegiado, sino que deberá ser objeto de valoración conjunta.

[22] Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 1997 (recurso n.º 2101/1993).

[23] Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 1081/2017 de 19 Jun. 2017, Rec. 700/2014.



(ii) La factura: la eficacia probatoria de la factura queda recogida expresamente en la LGT[24]. Ésta juega un papel prioritario en cuanto a la justificación exigida para la deducibilidad de gastos, lo que, al igual que en el caso anterior, no implica que goce de ventajas especiales respecto a otros medios de prueba.

(iii) Las declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

e) Dictámenes de peritos

La avanzada complejidad del sistema tributario requiere, cada vez con mayor frecuencia, la opinión de especialistas con conocimientos científicos, técnicos o prácticos que permitan valorar circunstancias o hechos relevantes en un asunto. Piénsese, por ejemplo, cuando se trata de determinar si una determinada obra tiene el carácter de rehabilitación o reparación en el Impuesto sobre el Valor Añadido[25] o si una determinada actividad puede obtener la consideración de I+D+i a efectos de aplicar determinadas deducciones en el Impuesto sobre Sociedades[26].

Además, dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos, la prueba pericial adquiere especial virtualidad en lo que a valoración de bienes o a comprobación de valores se refiere. En este sentido, cabe resaltar a la tasación pericial contradictoria como derecho que asiste al contribuyente cuando no está de acuerdo con el valor comprobado por la Administración respecto a sus bienes o derechos.

En lo que se refiere a la eficacia probatoria de este medio de prueba, solo queda añadir que se valorará conjuntamente con el resto de las pruebas practicadas y de acuerdo con las reglas de la sana crítica, según lo establecido en el artículo 348 de la LEC.

5.PRESUNCIONES

Además de los principios expuestos en el apartado tercero, encontramos otros elementos moduladores de la carga probatoria: las presunciones. Éstas son un mecanismo que permite “fijar certeza”, al considerar por cierto un hecho desconocido (hecho presunto) como derivado o inferido de otro hecho conocido (hecho base). A este respecto debe aclararse que las presunciones *“no son propiamente medios de prueba, sino operaciones lógicas o deducciones para determinar, a partir de un hecho base, otro hecho relevante en el proceso”*[27].

[24] Párrafo segundo del artículo 106.4 de la LGT: “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 fundamentadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones”.

[25] De acuerdo con la definición proporcionada en el artículo 20. Uno. 22º B) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[26] De acuerdo con la definición proporcionada en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[27] Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2012 (recurso nº 98/2010).



Tanto en la LGT[28] como en la LEC[29] se distinguen grandes tipos de presunciones: (i) las presunciones legales, que son aquellas en las que la conexión entre el hecho base y el hecho presunto viene determinada directamente por una ley, pudiendo dividirse, a su vez, en presunciones *iuris tantum* y *iuris et de iure* dependiendo si admiten o no prueba en contrario, respectivamente; y (ii) las presunciones judiciales (*hominis*), que son aquellas en las que la conexión entre el hecho base y el presunto deriva de un proceso lógico y de la experiencia humana y no de un mero imperativo legal.

Como decíamos, las presunciones legales se pueden clasificar atendiendo a la posibilidad o no de admitir prueba en contrario. Las presunciones *iuris et de iure* excluyen la posibilidad de contradicción, de tal manera que a la suficiente acreditación del elemento base le siguen una serie de imperativos legales que no son susceptibles de ser discutidos. Por tanto, la única vía de impugnación de este tipo de presunciones es la desacreditación del elemento base que desencadena la presunción.

Por su parte, las presunciones *iuris tantum* tienen un impacto inferior en la carga de la prueba, ya que permiten al sujeto pasivo desacreditar directamente la consecuencia presumida por el legislador entre el elemento base y el presunto, de tal manera que lo que se consigue con las mismas es la inversión de la carga de prueba.

En cualquier caso, e independientemente de la modalidad de presunción, ambas tienen implicaciones directas sobre la regla general de la carga probatoria recogida en el artículo 105.1 de la LGT, tratando de facilitar (*iuris tantum*) o incluso eximir (*iuris et de iure*) la acreditación de determinados hechos que resultan difíciles de probar.

El artículo 108 de la LGT, en sus apartados 3, 4 y 5 contiene una serie de presunciones en relación con los registros de carácter público, las autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por el obligado tributario y la distribución lineal de cuota tributaria en determinadas ocasiones:

a) Presunción de titularidad

El apartado 3 contiene una presunción en relación con la titularidad de bienes y derechos de naturaleza patrimonial, revistiendo de fuerza probatoria a los registros fiscales y de carácter público: *“la Administración tributaria podrá 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”*.

[28] En la LGT, las presunciones legales quedan recogidas en el artículo 108.1: “las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”. Por su parte, las presunciones judiciales se encuentran en el apartado 2 de este mismo artículo “para que las presunciones no establecidas por las normas 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”.

[29] Artículos 385 y 386 de la LEC.



b) Presunción de certeza de documentos presentados por el contribuyente

El apartado 4 establece que “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 podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”.

En realidad, el precepto no recoge una verdadera presunción legal, en la medida de que no se desarrolla ningún proceso lógico que trate de averiguar un hecho desconocido, sino que dota de efectos probatorios a estos documentos. En la práctica, esta situación se puede volver en contra del contribuyente en aquellos que casos en los que trate de rectificar autoliquidaciones erróneas o incompletas que han motivado una mayor carga tributaria, pues es en estas ocasiones en las que la Administración tiende a mostrar rigidez en cuanto a la presunción de los actos previamente declarados por el contribuyente.

c) Presunción en relación con la distribución de cuota

El apartado final del artículo 108 de la LGT prevé una distribución lineal de la cuota anual en aquellos casos en los que la Administración no pueda, con base en la información en su poder, atribuirle a un periodo de liquidación concreto y siempre que el obligado tributario no acredite un reparto temporal diferente.

6.MOMENTO DE LA PRUEBA: “LA PRECLUSIÓN”

Cuando hablamos del momento de la prueba, nos referimos a la fase procesal que se considera oportuna para la aportación de la misma. Es decir, qué fase del *iter* de un procedimiento tributario (que, como sabemos, puede avanzar desde una estancia puramente administrativa, pasando por una “intermedia” económico-administrativa y, desembocando en una judicial) se considera apropiada para aportar la prueba y, si en este sentido, existen límites temporales para la aportación de documentos.

Tradicionalmente, la Administración venía defendiendo que el momento operativo para aportar la prueba era en el procedimiento de aplicación de los tributos, no siendo la misma admisible en momentos posteriores de revisión económico-administrativa. Entendía la Administración que con dicha “estrategia procesal”, lo que se pretendía por el contribuyente era vaciar de contenido los procedimientos de aplicación de los tributos, puesto que la función básica de éstos consiste, precisamente, en contrastar, analizar e integrar la información aportada por el obligado tributario para llegar a unas conclusiones. Sin embargo, el Tribunal Supremo[30] ha zanjado el debate, en los siguientes términos:

“... hemos declarado que el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un

[30] Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1362/2018 de 10 Sep. 2018, Rec. 1246/2017.



un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y, en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa”.

Así, se admite la posibilidad de aportar prueba ante los órganos económico-administrativos, aunque la misma no se hubiera aportado previamente ante los órganos de gestión: “...es evidente que el artículo 239.2 LGT, puesto en conexión con los artículos 112 LRJPAC y 56.1 LJCA, no permite que los tribunales económico-administrativos rechacen la resolución de cuestiones suscitadas por los interesados, por el mero hecho de que no fueron previamente planteadas por estos ante los órganos de la Inspección de tributos”.

Todo lo anterior, sujeto siempre a los límites de la buena fe y de la proscripción del abuso del derecho.

7.CONCLUSIONES

a) La institución de la prueba en el ámbito tributario queda recogida, principalmente, en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III (artículos 105 a 108) de la LGT. En ella se desarrollan una serie de normas en relación con la carga de la prueba, presunciones y medios probatorios. No obstante, esta regulación debe entenderse en consonancia con diferentes normas y principios propios del derecho procesal civil, al reconocerse expresamente en la a) LGT una reemisión en bloque a la LEC, principalmente, en lo que a medios y práctica de la prueba se refiere.

b) De acuerdo con la regla general sobre la carga de la prueba, contemplada en los artículos 105 de la LGT y 217 de la LEC, cada parte debe probar aquellas circunstancias que le favorecen. Así, a la Administración le corresponde acreditar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación y al obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones, bonificaciones o cualquier otro beneficio fiscal.

No obstante, esta regla general no tiene carácter absoluto y ha sido atemperada, fundamentalmente, por la aplicación de una serie de principios originariamente civiles, así como por una serie de presunciones legales expresamente previstas en la normativa tributaria.

c) Igualmente, el artículo 217 de la LEC enuncia una serie de principios que modifican la regla general sobre la carga de la prueba y que son trasladables a los procedimientos tributarios. Entre ellos, caben destacar el principio de normalidad y el principio de disponibilidad y facilidad probatoria.



Además, existen otros principios no expresamente recogidos en este artículo, como el de buena fe, proporcionalidad o igualdad de armas, que también tienden a modular la carga de la prueba en los procedimientos tributarios.

d) Las presunciones se alzan como otro elemento modulador de la carga de la prueba. En materia tributaria, las establecidas por la LGT tienen carácter *iuris tantum*, es decir, admiten prueba en contrario, siempre que otra norma con rango de ley no establezca expresamente su naturaleza *iuris et de iure*. Las presunciones más relevantes quedan recogidas en el artículo 108:

(i) La presunción de titularidad de aquellas personas que constan en registros públicos o fiscales sobre determinados elementos patrimoniales.

(ii) La presunción de certeza derivada de determinados hechos contenidos en declaraciones emitidas por el contribuyente.

(iii) La presunción en el “devengo lineal” de la cuota tributario en aquellos casos en los que no se puede determinar su atribución a un periodo concreto.

e) En el ámbito tributario, los medios de prueba son los instrumentos de los que se valen las partes, es decir, obligado tributario y Administración, para acreditar las pretensiones por ellos mismos expuestas. En este sentido, debe destacarse que:

(i) El interrogatorio es un medio de prueba que, aunque admitido por reemisión a los medios reconocidos en el procedimiento civil, no encuentra demasiada trascendencia práctica.

(ii) La prueba documental es el principal medio probatorio dentro de los procedimientos tributarios. El documento público no tiene prevalencia sobre otras pruebas, sino que debe valorarse conjuntamente con el resto y de acuerdo con las reglas de la sana crítica. En esta definición y como documentos propios del (i)procedimiento tributario se encuentran las diligencias, las actas y el expediente administrativo.

(iii) Los documentos privados hacen prueba plena en el proceso siempre que su autenticidad no sea impugnada por la parte perjudicada. Si bien su valor probatorio se asemeja al de los documentos públicos, su fecha no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio. No obstante, existe jurisprudencia que ha admitido la posibilidad de hacer prueba respecto a la fecha, independiente de su acceso por funcionarios públicos y siempre que la misma derive de otros elementos que se consideren suficientes.

Dentro de esta categoría se incluyen, la contabilidad, los libros registros fiscales y las facturas. Estos documentos tienen una virtualidad probatoria especial dentro de los procedimientos tributarios, sin embargo, no cuentan con un valor privilegiado respecto a los demás medios de prueba.



(iv) La prueba pericial es un medio que adquiere cada vez más sentido dentro de los procedimientos tributarios, como consecuencia de la complejidad técnica de algunos hechos imponibles y beneficios fiscales o en el marco de la comprobación de valores.

f) El Tribunal Supremo ha sentenciado que no existe preclusión en la aportación de prueba dentro de los procedimientos económico-administrativos ni contencioso-tributarios, ya que la misma no puede limitarse temporalmente al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos.

g) Por tanto, se admite la posibilidad de aportar prueba ante los órganos de revisión económico-administrativos y contencioso-administrativos, aunque la misma no se hubiera aportado frente a los órganos de aplicación de los tributos, siempre que se respeten los límites de la buena fe y la proscripción del abuso de derecho.

DOCTRINA

- ALONSO ORTEGA, J.: El «onus probandi» en los procedimientos tributarios, Revista Quincena Fiscal n.º 18/2016, Editorial Aranzadi.
 - BANACLOCHE PÉREZ, J.: La prueba en los procedimientos tributarios, Impuestos, n.º 2, Sección Editorial, febrero 2013, Editorial Wolters Kluwer.
 - PÉREZ NIETO, R.: La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios, Tribuna Fiscal, n.º 252, Sección Galería del Mes / Punto de Vista, octubre de 2011, Editorial Wolters Kluwer.
 - CÁNOVAS ORTIZ, I.: La prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos y en los procedimientos de revisión, Tribuna Fiscal, n.º 208, Sección Galería del Mes / Tribuna de autores, febrero 2008, Editorial CISS.
 - URIOL EGIDO, C. Y BOSCH CHOLBI, J.: El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario, Tribuna Fiscal, n.º 261, Sección Brújula, julio-agosto 2012, Editorial Wolters Kluwer.
 - SÁNCHEZ PEDROCHE, J.: A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho Tributario, Revista Contabilidad y tributación, Centro de Estudios Financieros.
 - PEÑA GARBIN, J.: Medios de prueba y conflictos en la interpretación de las normas, parte del libro La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones, Editorial CISS, Madrid, abril 2008.
 - LÓPEZ GARCÍA, C.: Particularidades de la prueba en Derecho tributario: la presunción de veracidad de los documentos públicos en el proceso contencioso administrativo, Impuestos, n.º 3, Sección Doctrina, Quincena del 1 al 15 de febrero de 2011, Editorial Wolters Kluwer.
-



- DE VICENTE BENITO, F.: La carga de la prueba en los incrementos no justificados de patrimonio: el hecho base de la presunción legal de renta no puede ser acreditado mediante otra presunción (STS de 22 de noviembre de 2012), Diario La Ley, n.º 8436, Sección Práctica Forense, 5 de diciembre de 2014, Editorial La Ley.