

# LA DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN DERECHO TRIBUTARIO\*

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid (España).

**Sumario:** 1. Introducción 2. Cuestiones terminológicas previas: la consideración como “prueba en sentido estricto” de la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios 3. La distribución de la carga de la prueba 4. Un supuesto práctico: la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 3 de mayo de 1995.

## 1. Introducción

La actividad probatoria desarrollada en el ámbito de los procedimientos tributarios tiene una gran importancia jurídica, pues constituye la premisa necesaria para la aplicación de las normas que configuran la obligación tributaria principal. Sin embargo, el estudio de las aportaciones doctrinales sobre esta materia pone de manifiesto el escaso interés que ha suscitado en la doctrina y las divergencias que todavía existen en aspectos fundamentales de su régimen jurídico, como por ejemplo la distribución de la carga de la prueba.

Esa falta de unanimidad doctrinal en estas cuestiones capitales sobre la prueba en el ámbito tributario, y también el hecho de que su regulación jurídica haya tenido lugar por remisión a la contenida en el ámbito procesal civil -lo que podría llevar a entender que los estudios realizados en este ámbito del Derecho serían igualmente válidos en el Derecho Tributario- han propiciado la existencia de dudas y controversias en los operadores jurídicos en relación a este bloque de cuestiones.

Pues bien, la pretensión del presente trabajo no es sino contribuir a la clarificación de las reglas sobre la carga de la prueba vigentes en el ámbito del Derecho Tributario, verificando las tesis que se proponen con un supuesto de nuestra jurisprudencia que resulta especialmente interesante a tal efecto. Se trata, en concreto, de la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 3 de mayo de 1995, en donde la Sala estima el recurso presentado por el contribuyente debido a la insuficiencia probatoria de la actividad administrativa y, en relación al Fallo, el magistrado Anaya Gómez formula un voto particular por discrepar del parecer mayoritario de la Sala.

## 2. Cuestiones terminológicas previas: la consideración como “prueba en sentido estricto” de la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios

Como cuestión preliminar, y para evitar que la terminología empleada pudiera distorsionar las ideas que seguidamente se recogen, parece oportuno exponer brevemente nuestra opinión sobre la conveniencia de diferenciar la actividad probatoria desarrollada en los

procedimientos tributarios de la que tiene lugar en el proceso. Como es sabido, esta cuestión fue planteada hace algunos años en España por PALAO TABOADA, quien concluía afirmando que la actividad de la Administración en el procedimiento de liquidación es “una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico”.

A través de esta afirmación, lo que pretendía el citado autor era destacar que cuando la Administración aplica una norma tributaria y exige el cumplimiento de obligaciones tributarias, no *prueba* (en el sentido que otorga el Derecho Procesal al término) los hechos que justifican el acto de liquidación, sino que se limita a *comprobar* su existencia. Por ello, la única actividad que podría merecer la consideración de prueba en sentido estricto es la que puede tener lugar en un momento ulterior, en una eventual revisión jurisdiccional de su actuación. Y así llega a la conclusión de que “en el procedimiento administrativo sólo puede hablarse de prueba en sentido impropio”.

En nuestra opinión la argumentación ofrecida por PALAO resulta impecable, pues las singularidades del procedimiento tributario respecto del proceso judicial deben ser destacadas también en lo que a la actividad probatoria se refiere<sup>3</sup>. Especialmente porque la regula-

<sup>1</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C. Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español, Estudio preliminar incluido en la traducción de la obra de BERLIRI, A... Principios de Derecho Tributario. Vol. III. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1974. p. 25. Esta tesis es también seguida por SÁNCHEZ SERRANO, L. En: AA.VV. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. tomo II. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1983. pp. 153 y ss.

La discusión suscitada por dicha afirmación, a pesar de los años transcurridos, todavía no puede considerarse zanjada. Así se desprende de la posterior afirmación de PALAO TABOADA, C. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria, comentarios al artículo 114 LGT contenidos*. En: AA.VV. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bufanda. Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. p. 1449, cuando reconoce: “*contesté negativamente a esta interrogante hace algunos años, y esta contestación me sigue pareciendo que contiene un fondo de verdad*”. También ALBIÑANA opina que el trabajo de PALAO “no ha tenido la respuesta a que su talante universitario tácitamente invitaba” (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. La prueba en el ordenamiento tributario español, en la revista TAPIA. año XIV. núm. 74. ene/feb. 1994. p. 7).

<sup>2</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C. Naturaleza... Op. Cit. p. 24.

<sup>3</sup> Sobre la distinción entre proceso y procedimiento, vid. SAINZ DE BUJANDA, F. Sistema de Derecho Financiero I. Vol. 2º. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1985. p. 713 y ss.

\* Este trabajo fue publicado, con el mismo título, en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, número 94, abril/junio 1997.

ción jurídica de la actividad probatoria en los procedimientos tributarios tiene lugar por remisión a la del proceso, y si identificáramos plenamente ambas podríamos llegar a utilizar en el procedimiento algunos aspectos jurídicos del proceso que no son directamente extrapolables a aquél. Por ello se hace necesario *ajustar* las normas del proceso a los principios del procedimiento en que han de ser aplicadas<sup>4</sup>.

En este sentido, podemos señalar como principales particularidades de los procedimientos tributarios que pueden condicionar la aplicación de aquellas normas sobre la prueba las siguientes: la no intervención de órganos jurisdiccionales en su realización, su parcial falta de alteridad, y la existencia de múltiples deberes de colaboración que recaen sobre diversos obligados tributarios.

La primera característica señalada está generalmente admitida, porque es evidente que los procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollan sin la participación de ningún órgano jurisdiccional. Esta particularidad ha motivado, a su vez, que algunos autores rechazaran la naturaleza probatoria de esta actividad por considerar que la intervención en la misma de un órgano judicial, independiente e imparcial constituye una de las señas de identidad de *la prueba*<sup>5</sup>. En nuestra opinión, ese motivo no es suficiente para rechazar que la actividad desarrollada en el marco de los procedimientos sea asimismo *de prueba*, pues entendemos que el criterio funcional de la actividad es más importante que el orgánico en orden a considerar que una determinada actividad merece dicha consideración<sup>6</sup>.

En todo caso, y dejando a un lado el problema de las categorías dogmáticas, lo cierto es que de dicha diferenciación derivan importantes consecuencias jurídicas. Así, por ejemplo, esta nota distintiva debe determinar la imposibilidad de utilizar de forma directa en los procedimientos tributarios los elementos propios de la prueba procesal en los que la intervención de un órgano jurisdiccional es decisiva para la configuración de su régimen jurídico. En efecto, aunque en principio la remisión de la Ley General Tributaria a las disposiciones del Código Civil y Ley de Enjuiciamiento Civil tiene lugar en bloque<sup>7</sup>, lo cierto es que los aspectos de esta regulación cuyo fundamento sea la participación directa de un órgano jurisdiccional en la práctica de la prueba no pueden ser directamente utilizados en los procedimientos tributarios<sup>8</sup>. Así, por ejemplo, puede afirmarse que resultan claramente inaplicables de forma directa en el ámbito de los procedimientos

tributarios las normas que regulan la *confesión en juicio*<sup>9</sup>, o el *reconocimiento judicial*<sup>10</sup>.

La segunda particularidad importante de la actividad probatoria desarrollada en los *procedimientos tributarios* es su parcial falta de alteridad<sup>11</sup>. Como es sabido, la actividad de *prueba* se caracteriza por pretender lograr el convencimiento de un tercero sobre determinados hechos; sin embargo, en los procedimientos tributarios el sujeto al que se dirige la actividad probatoria es siempre la Administración, lo que determina que cuando la Administración deba asumir también la condición de sujeto activo de la actividad probatoria dicha actividad no sea desarrollada ante terceros, sino frente a sí misma. Esta peculiaridad es muy similar a la anteriormente señalada, pero sería incorrecto identificarlas sin más, pues existen supuestos en los que la actividad probatoria se proyecta ante un tercero que no tiene la condición de órgano jurisdiccional, como sucede en los tribunales de arbitraje o en los procedimientos en las reclamaciones económico-administrativas.

Por ello es posible afirmar que la Administración asume en los procedimientos tributarios la doble condición de juez y parte<sup>12</sup>. En efecto, aunque la dualidad de partes presenta en este tipo de procedimientos unas singularidades que impiden su equiparación a la del procedimiento civil<sup>13</sup>, no puede desconocerse que, por un lado, la Administración es uno de los sujetos de la relación jurídica tributaria (en tanto ocupa la posición de acreedor de la deuda tributaria); y, por otro, tiene encomendada la función de dictar la resolución en la que se establecen las consecuencias jurídicas de unos hechos que se consideran acreditados, resolviendo las eventuales controversias que pudieran plantearse a través del enjuiciamiento del material probatorio que obra en el mismo y la interpretación de las normas jurídicas aplicables, basándose para ello en el llamado *principio de imparcialidad administrativa*<sup>14</sup>. Por tanto, aunque orgánicamente debe reconocerse que se trata de una sola persona, desde el punto de vista

<sup>4</sup> En este mismo sentido, vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F. Nueva Enciclopedia Jurídica Seix, tomo XX, voz procedimiento tributario. Madrid 1994. p. 789.

<sup>5</sup> Cfr. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, N. En: AA.VV. Derecho Procesal Administrativo, Valencia: Tirant lo Blanc, 1991. p. 379.

<sup>6</sup> Vid., en este mismo sentido, FENECH M. Derecho Procesal Tributario. Barcelona: Librería Bosch, 1949 (vol. I y II), y 1951 (Vol. III), especialmente pp. 37 y ss. del Vol. I y pp. 99 y ss. del Vol. III; SILVA MELERO, V. La prueba procesal. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1963. Vol. I. p.2; CARNELUTTI, F. Sistema de Derecho procesal civil. Vol. II. Buenos Aires: Uthea, 1964. pp. 399 y ss.

<sup>7</sup> ALLORIO justifica este tipo de remisiones en materia probatoria porque "el derecho procesal civil tiene una clara prioridad histórica y secular: sólo en tiempos relativamente recientes se ha pensado que las controversias entre particulares y el Estado, de orden administrativo y tributario en particular, vengan también resueltas por medio de un proceso" (ALLORIO, E. Diritto Processuale Tributario. Quinta edición. Torino: UTET 1969. p. 48).

<sup>8</sup> En este sentido PALAO TABOADA, C. Naturaleza... Op. Cit. p. 23.

<sup>9</sup> Vid. artículos. 579 y ss. Ley de Enjuiciamiento Civil, y 1231 a 1239 Código Civil, donde se aprecia que el régimen jurídico de dicho medio de prueba en el ámbito del Derecho Civil encuentra fundamento en la intervención directa de un órgano jurisdiccional en la práctica de la prueba, y en el principio de disponibilidad de derechos típico del Derecho Civil. Al no concurrir ninguna de esas notas en los procedimientos tributarios, resulta injustificado extrapolar a éstos ese régimen jurídico.

<sup>10</sup> Vid. artículos. 633 y ss. Ley Enjuiciamiento Civil (vid. también nota anterior).

<sup>11</sup> Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. en Recensión a la obra de PEREZAGUA CLAMAGIRAND "La prueba en Derecho Tributario. En :HPE, nº 44, 1977. p. 322, donde se afirma que "requisito mínimo para que pueda hablarse de prueba es la alteridad entre el que la propone y quien la valora. Probar es demostrar a otro la conformidad con la realidad de una afirmación sobre un hecho o cosa". También se refiere a la falta de alteridad ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. La prueba en el ordenamiento... Op. Cit. p. 7.

<sup>12</sup> Vid. NAWIASKY, H. Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario, traducción española de Ramallo Massanet. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 1982. p. 116; también ALLORIO, E. Diritto Processuale Tributario Op. Cit. pp. 13 a 24.

En la doctrina española, esta doble función de la Administración es reconocida explícitamente por RUIZ GARCIA, J.R. La liquidación en el ordenamiento tributario. Madrid: Civitas, 1987. p. 203, quien hace referencia a dicha situación afirmando que la Administración aparece en el procedimiento de gestión "como señor del procedimiento (Herr des Verfahrens)".

<sup>13</sup> Cfr. HENSEL, A. Diritto Tributario, trad. ital. de Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956. p. 239. Vid. también SÁNCHEZ SERRANO, L. La declaración tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977. p. 35.

<sup>14</sup> Vid. por todos, RODRÍGUEZ BEREJO, A. Introducción al estudio del Derecho Financiero. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976. pp. 290 y ss.

funcional es posible efectuar un desdoblamiento de la actividad realizada por la Administración que permite afirmar que *la Administración sí puede probarse algo a sí misma*<sup>15</sup>, en tanto que tiene encomendada la función de recabar las pruebas de los hechos que fundamentan su pretensión y también la de enjuiciar *objetivamente* su aptitud en orden a considerar suficientemente acreditados tales hechos<sup>16</sup>.

Finalmente, y como singularidad específica de los procedimientos tributarios en relación a los restantes procedimientos administrativos<sup>17</sup>, señalábamos en tercer lugar la existencia de múltiples deberes de colaboración que recaen sobre diversos obligados tributarios. El establecimiento de este bloque de deberes está motivado porque los hechos que determinan el nacimiento de obligaciones tributarias y que por tanto deben ser objeto de prueba no son conocidos directamente por la Administración<sup>18</sup>, que sólo puede alcanzar un conocimiento mediato de su realización<sup>19</sup>; por ello, y para evitar que ese distanciamiento con los hechos pudiera dar lugar a un incumplimiento de las obligaciones tributarias, se establece un complejo sistema de sanciones tributarias desincentivadoras de tales conductas<sup>20</sup> y múltiples obligaciones formales a diversos obligados tributarios establecidas con la finalidad de posibilitar a la Administración tomar conocimiento de los hechos de relevancia tributaria y obtener los medios necesarios para su prueba<sup>21</sup>.

Estos deberes de colaboración que, como señalara HARTMANN, *“conducen a un conveniente reparto del trabajo entre la Administración y los obligados tributarios en la aclaración de los hechos”*<sup>22</sup>,

tienen especial incidencia en la distribución de la carga de la prueba, hasta el punto que algunos autores han llegado a confundir ambas instituciones, como más adelante veremos. Además, en función de su cumplimiento o no por los obligados tributarios pueden llegar incluso a alterar aspectos sustanciales del régimen probatorio, como sucede en la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles<sup>23</sup>.

### 3. La distribución de la carga de la prueba

Una vez aclarado el sentido de los términos que utilizamos, puede ser conveniente recordar que las reglas sobre la carga de la prueba hacen referencia, en abstracto, a las instrucciones dadas al juez respecto del contenido de la sentencia que debe pronunciar cuando no alcance el convencimiento sobre las circunstancias de hecho afirmadas por las partes<sup>24</sup>. La operatividad de las mismas se circunscribe, por tanto, a aquellos supuestos en que la actividad probatoria ha sido insuficiente para convencer al órgano decisor de la existencia de unos hechos y, a pesar de ello, éste tiene la obligación de pronunciarse estimando o desestimando las pretensiones alegadas; esta circunstancia es la que ha llevado a algunos autores a referirse a esta institución como *la teoría de las consecuencias de la falta de prueba*<sup>25</sup>.

A partir de esta primera concepción de la carga de la prueba, la doctrina ha distinguido entre la *carga subjetiva y objetiva de la prueba*<sup>26</sup>. Una y otra se distinguen por las diversas consecuencias que se hacen derivar de su incumplimiento. La carga subjetiva de la prueba es la que soportan las partes en los procedimientos en los que rige el “principio de aportación de parte”, en los que el órgano encargado de resolver no puede suplir la falta de actividad probatoria de los interesados y, por tanto, la insuficiente acreditación de los hechos que sustentan su derecho dará lugar a la desestimación de su pretensión<sup>27</sup>. Por el contrario, la carga objetiva de la prueba es la que hace referencia al interés que tienen las partes en suministrar las pruebas en los procedimientos de carácter inquisitivo, en los que el órgano decisor está facultado para proponer y recabar cuantas pruebas sean necesarias para alcanzar una resolución justa y, por tanto, la insuficiencia probatoria no implica necesariamente que los hechos afectados deban ser ignorados en el momento de resolver la controversia<sup>28</sup>.

Resulta evidente, pues, que en los procedimientos tributarios sólo tiene sentido hacer referencia a la *carga objetiva de la prueba*,

Besteuerungsverfahren, Wpg 81, s. 167.

<sup>23</sup> La incidencia que tiene en Derecho alemán el incumplimiento de los deberes de colaboración tributaria es todavía mayor que en Derecho español. Vid. al respecto, TIPKE/LANG, *Steuerrecht*. Op. Cit. p. 734; MARTENS, J. Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht, *StuW* 1981, s. 328 ff..

<sup>24</sup> Cfr. ROSENBERG, L.. La carga de la prueba, traducción española de Krotoschin. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1956. p. 2.

<sup>25</sup> En la doctrina española vid. FENECH, M. *Derecho Procesal Tributario* Vol. III. Op. Cit. p. 298; PRIETO-CASTRO FERRANDIZ, L. *Derecho Procesal Civil*. 5ª ed. Madrid: Tecnos, 1989. p. 149.

<sup>26</sup> Cfr. ROSENBERG, L. La carga de la prueba. Op. Cit. p. 11 y ss.

<sup>27</sup> Cfr. ROSENBERG, L. La carga de la prueba. Op. Cit. p.20. Este principio sólo conocemos que sea de aplicación a los procesos contenciosos tributarios en Estados Unidos, según recoge BIRK, D. Effizienz im finanzgerichtlichen Verfahren. Überlegungen zum FGO-Änderungsgesetz 1993, en *StuW* 1993, p. 299 y ss.

<sup>28</sup> Cfr. ROSENBERG, L. La carga de la prueba. Op. cit. p. 22.

<sup>15</sup> Con estas consideraciones pretendemos rebatir la afirmación de SIMÓN ACOSTA, E. *Recensión...* Op. Cit. p. 323, de que *“la Administración no puede probarse a sí misma, sino que verifica, comprueba cuál es la realidad y si las declaraciones del contribuyente o sujeto pasivo se ajustan a ella”*.

<sup>16</sup> En un sentido similar, vid. BLUMENSTEIN, E. *Sistema de Diritto delle imposte*, traducción italiana de Francesco Forte, Ed. Giuffrè, Milano 1954, especialmente pp. 359 a 361, y 381 y s., y TIPKE/KRUSE, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Ed. Otto Schmidt, Köln, §88, actualización nº 64, octubre 1991, Tz. 3. También, en la doctrina española, SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, Director SAINZ DE BUJANDA. *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, Vol. 3º, Editado por la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1975. p. 131; SÁNCHEZ SERRANO, L. La declaración, Op. Cit. p. 267; RUIZ GARCÍA, JUL. La liquidación... Op. Cit. p. 203.

<sup>17</sup> Esta especialidad ya fue proclamada por SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema*, Vol. 2º. Op. Cit. p. 800, para rebatir las propuestas de integrar el proceso tributario en el proceso administrativo, y ha sido confirmada por el legislador en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

<sup>18</sup> Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L. La declaración... Op. Cit. p. 269; y ESCRIBANO LÓPEZ, F. *Nueva Enciclopedia...* Op. Cit. p. 789.

<sup>19</sup> Vid. PUGLIESE, M. La prueba en el proceso tributario, trad. esp. de González Rodríguez, Ed. Jus, Mexico 1949, pp. 6 y 31.

<sup>20</sup> Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L. La declaración... Op. Cit. p. 39 y ss. Se trata de lograr la *“prevención general a través de la coacción psicológica”*, que en nuestra doctrina ha sido expresamente comentada por PEREZ ROYO, F. *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972. pp. 131 y ss. y ZORNOZA PEREZ, J.J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Madrid: Civitas, 1992. p. 271.

<sup>21</sup> Vid. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*. Décimo tercera edición. Ed. Otto Schmidt, Köln 1991, p. 687. La función de estos deberes de colaboración adquiere especial importancia en los procedimientos tributarios por tratarse de procedimientos de masas (vid. RUIZ GARCÍA, J.R. La liquidación... Op. Cit. p. 270).

<sup>22</sup> Cfr. HARTMANN, B. *Beweiswürdigung und Beweislast im*

pues su naturaleza inquisitiva determina que la Administración tenga un derecho/deber de apreciar todos los hechos de relevancia tributaria, hayan sido o no aportados por los obligados tributarios<sup>29</sup>. Por ello, en este tipo de procedimientos los interesados no se ven abocados a sufrir *inexorablemente* las consecuencias de su falta de actividad probatoria<sup>30</sup>.

Estas reflexiones preliminares tienen por objetivo destacar que sólo existe una discrepancia formal entre nuestra postura y la que mantiene un importante sector doctrinal que niega la existencia de reglas sobre la carga de la prueba en los procedimientos tributarios<sup>31</sup>, pues unos y otros reconocemos una misma realidad aunque utilizando términos distintos. En efecto, para alguno de estos autores resulta impropio hablar de la existencia de reglas sobre la carga de la prueba en el ámbito tributario en un *sentido técnico*<sup>32</sup>, aduciendo que si bien la iniciativa de probar determinados hechos corresponde normalmente a quien tiene interés en que algunas circunstancias fácticas queden procesalmente fijadas, dicha actividad no es ejercida exclusivamente por las partes, ya que el órgano decisor tiene atribuida la potestad de intervenir en la prueba supliendo o complementando la actividad de parte<sup>33</sup>. Expresándolo con otras palabras, el argumento utilizado por quienes sostienen esta postura es que la insuficiencia probatoria de quien soporta el deber de acreditar los hechos en el ámbito tributario es posible que determine la falta de fijación de los hechos no probados, pero ello no es una *consecuencia inexorable*, porque la inactividad de los directamente interesados siempre puede ser suplida por el órgano encargado de resolver. Como puede fácilmente apreciarse la discrepancia es puramente nominal, pues estos autores manejan un concepto de carga de la prueba que se corresponde con el que nosotros atribuimos a la "carga subjetiva de la prueba"<sup>34</sup>.

También se suele argumentar que en los procedimientos tributarios no rige la prohibición de *non liquet* de los procesos civil y penal<sup>35</sup>, lo que a su vez podría constituir un obstáculo al reconocimiento de reglas sobre la carga de la prueba<sup>36</sup>. En relación con esta tesis, es

preciso señalar que utiliza como elemento de argumentación una premisa incorrecta, puesto que en los procedimientos tributarios sí existe un deber de resolver equiparable al que rige en el proceso<sup>37</sup>. Pero además creemos advertir en los argumentos que la fundamentan un desafortunado entendimiento de las afirmaciones vertidas al respecto por HENSEL, quien al afirmar que *la incertidumbre de un non liquet no existe en el procedimiento tributario*<sup>38</sup> sólo pretendía poner de manifiesto la vigencia en el mismo de una serie de especialidades en materia probatoria. En concreto, se refería a la facultad reconocida a la Administración de utilizar la estimación indirecta cuando tuviera constancia de la realización de un hecho imponible pero no estuviera en condiciones de *probar* los distintos elementos fácticos que permiten cuantificar con la mejor exactitud la obligación tributaria<sup>39</sup>. En nuestra opinión, sin embargo, la estimación indirecta es un sistema alternativo y subsidiario de determinación de la base imponible para cuya aplicación la Administración tiene que probar la existencia de los presupuestos de la imposición<sup>40</sup>. Por tanto entendemos que no contradice las reglas sobre la carga de la prueba, pues a pesar de que efectivamente atenúa notablemente el rigor probatorio exigible para la determinación del *quantum* de la obligación tributaria, no permite prescindir de la prueba del *art*<sup>41</sup>.

Por tanto, una vez clarificada nuestra postura sobre este extremo, procede sin más conocer la concreta regulación que de esta materia se lleva a cabo en el ámbito del Derecho Tributario. Ésta tiene lugar con carácter genérico en el artículo 114 LGT, en el que se establece que *"tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"*. El criterio de distribución de la carga de la prueba establecido en dicho precepto parece sencillo y fácilmente comprensible, sin embargo, el estudio

matizada); SÁNCHEZ SERRANO, L. En: AA.VV. Comentarios... Op. Cit .pp. 127 y 160.

<sup>37</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ. Curso de Derecho Administrativo. Vol. I. 5ª ed. Madrid: Civitas, 1990. pp. 94 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J. Las consultas a la Administración en materia tributaria, tesis doctoral (inédita), Madrid 1983, Vol. I, p. 470. En contra de dicha consideración, y rechazando por tanto la existencia de ese deber de resolver, DURAN-SINDREU BUXADE, A. Comprobación, prueba, y procedimientos especiales de liquidación tributaria. Barcelona: PPU, 1989. p. 97.

<sup>38</sup> Cfr. HENSEL, A. Diritto Tributario. Op. Cit. p. 242. Las remisiones a esta obra son explícitas en PALAO TABOADA, C. Naturaleza... Op. cit. p. 23, y SÁNCHEZ SERRANO, L. En: AA.VV. Comentarios... Op. Cit . p. 160.

<sup>39</sup> MARTENS, J. Die eigenartige Beweislast... Op. Cit .p. 327, es uno de los autores que sostiene que la posibilidad de utilizar la estimación indirecta para determinar la base imponible en los procedimientos y procesos tributarios hace que no sean aplicables en los mismos las reglas sobre la carga de la prueba; ello, a pesar de que tiene constancia de que en tales supuestos no desaparece la obligación probatoria de la Administración, sino que las circunstancias determinan que los hechos sean acreditados mediante indicios en virtud de una atenuación del rigor probatorio (*Reduzierung des Beweismaßes*). En la doctrina española sigue esta misma interpretación JUAN LOZANO, A.M. La Inspección de Hacienda ante la Constitución. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993. p. 197.

<sup>40</sup> En efecto, para aplicar el régimen de estimación indirecta la Administración deberá haber acreditado, en primer lugar, que el sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria; y luego, además, deberá demostrar que han concurrido las circunstancias mencionadas en el artículo 50 LGT y que legitiman la utilización de dicho método extraordinario y subsidiario.

<sup>41</sup> En este mismo sentido vid. HARTMANN, B. Beweiswürdigung. Op. Cit. p. 171; TIPKE/KRUSE, Kommentar..., §88, actualización nº 64, octubre 1991, Tz.1.

<sup>29</sup> Vid., en este mismo sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, F. Nueva Enciclopedia... Op. Cit. p. 790.

<sup>30</sup> Vid., por todos, HENSEL, A. Diritto Tributario. Op. Cit. p. 242; FENECH, M. Derecho Procesal Tributario Vol. III., Op. Cit. p. 303.

<sup>31</sup> Entre ellos cabe citar: PUGLIESE, M. La prueba... Op. Cit. p. 26; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *La prueba en Derecho Fiscal*. En: AA.VV. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1958. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1959. p. 138; SIMÓN ACOSTA, E. Recensión... Op. Cit. p. 323; SÁNCHEZ SERRANO, L. en AA.VV. Comentarios... Op. Cit. p. 158 y ss.; ARIAS VELASCO, J. Procedimientos Tributarios. Madrid: Marcial Pons, 1990. p. 79; GONZALEZ SEIJO, J.M." La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario". En: GF nº 100, 1993. p. 169.

<sup>32</sup> Cfr. PUGLIESE, M. La prueba... Op. Cit. p. 26; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. La prueba en Derecho... Op. Cit. p. 138.

<sup>33</sup> Cfr. PUGLIESE, M. La prueba... Op. Cit . p. 26.

<sup>34</sup> Este problema terminológico es resuelto de forma distinta por TOMASICCHIO, T. Manuale del contenzioso-tributario. Segunda edición. Padova: Cedam, 1986. p. 301, para quien *"más que la carga de la prueba subsiste un principio de "interés en la prueba", por la especial importancia de la colaboración de los interesados en la constancia de la prueba, bien porque el juez podría olvidar la relevancia o existencia de cualquier dato, bien sobre todo porque ante la subsistencia de cualquier zona gris, la consecuencia de tal situación recaería sobre el sujeto interesado en ese punto"*.

<sup>35</sup> Cfr. HENSEL, A. Diritto Tributario... Op. Cit. p. 242.

<sup>36</sup> Así lo afirman PALAO TABOADA, C. Naturaleza... Op. Cit .p. 23 (en su ulterior trabajo La prueba... Op. Cit. p. 1454, dicha afirmación aparece

de las distintas teorías formuladas al respecto pone de manifiesto la verdadera dificultad que entraña su determinación.

Así advertimos que, por un lado, se encuentra un grupo de autores que sostiene que la carga de la prueba recae en todo caso sobre los sujetos pasivos. El fundamento de esta primera teoría puede encontrarse, normalmente, o bien en una errónea interpretación de la presunción de legalidad<sup>42</sup>, o bien en una desafortunada confusión entre deberes de colaboración de los obligados tributarios -a los que ya hicimos alusión- y carga de la prueba<sup>43</sup>. Por otro lado, y defendiendo una postura radicalmente opuesta a la que acabamos de exponer se encuentra la tesis de PALAO, según la cual "la carga de la prueba recae sobre la Administración tributaria"<sup>44</sup>.

En nuestra opinión, ninguna de las conclusiones expuestas es suficientemente satisfactoria, pues para distribuir la carga de la prueba es preciso atender, como establece el artículo 114 LGT, a *quien pretende hacer valer su derecho*. Ello significa que, en principio, no se puede atribuir taxativamente la carga de la prueba a ninguna de las partes de la relación jurídica tributaria, sino que su distribución deberá realizarse atendiendo a las características de cada procedimiento concreto, de tal modo que corresponda a la parte postulante de la pretensión la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la misma y, a la otra parte, la prueba de los hechos que se consideren impositivos, extintivos o excluyentes de aquélla<sup>45</sup>.

Por tanto, no puede afirmarse categóricamente que la carga de la prueba en los procedimientos tributarios recaiga sobre la Administración, pues existen algunos procedimientos de esta naturaleza en los que son los propios administrados quienes pretenden hacer valer un derecho y por tanto deben soportar la carga de la prueba<sup>46</sup>. Es más,

ni siquiera en el procedimiento de liquidación puede afirmarse que la carga de la prueba recaiga íntegramente sobre la Administración, pues si bien es cierto que le corresponde la carga de la prueba de los hechos que generan derechos a favor de la Hacienda Pública, también es cierto que en la determinación de la obligación tributaria concurren pretensiones del acreedor y deudor, lo que determina que a éste último también le esté atribuida una parte de la carga de la prueba: la de aquellos hechos de los que pueden derivar derechos a favor del sujeto pasivo. Expresando estas ideas de forma sintética puede afirmarse que "en los procedimientos de liquidación la carga de la prueba de los hechos que constituyen y aumentan la obligación tributaria corresponde a la Administración, mientras que la de los hechos que minoran la obligación tributaria corresponde al obligado tributario"<sup>47</sup>.

Ahora bien, una vez formulada la regla general que distribuye la carga de la prueba en los términos indicados, conviene precisar que su virtualidad en los procedimientos tributarios es sensiblemente diferente a la que tiene en el proceso civil. En efecto, como veíamos, la falta de alteridad de la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios determina que la Administración desempeñe en ellos, simultáneamente, funciones de juez y de parte (en los términos expresados anteriormente); si a esta primera circunstancia añadimos que el procedimiento está regido por el principio inquisitivo, que la obligación tributaria es legal e indisponible, y que la Administración debe servir con objetividad los intereses generales, la conclusión resultante es que, junto a la específica carga de la prueba de los hechos que sustenten sus pretensiones que le puede corresponder en aplicación de la regla indicada, la Administración tiene una obligación genérica de aportar cuantas pruebas sean relevantes para el conocimiento de la verdad, con independencia de que la carga de su prueba le esté atribuida a ella misma o al obligado tributario<sup>48</sup>.

Es decir, que con independencia de que la carga de la prueba recaiga sobre la Administración o el administrado, aquélla tiene en todos los procedimientos tributarios una obligación probatoria de carácter genérico que se superpone a las derivadas de la carga de la prueba y que le impide inhibirse de la realización de actuaciones probatorias conducentes al conocimiento de la verdad<sup>49</sup>, lo que determina que en ningún caso corresponda al obligado tributario en exclusiva todo el peso de la actividad probatoria. Por tanto, la Administración debe siempre realizar todas las actuaciones posibles tendentes a esclarecer los hechos que hagan efectivo el principio de capacidad económica, con independencia de la distribución de la carga de la prueba<sup>50</sup>.

<sup>42</sup> Entre ellos, vid. PUGLIESE, M. La prueba... Op. Cit. pp. 32 y ss.; GONZÁLEZ GARCÍA. En: AA.VV. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, t. I. Madrid: Edersa, 1982. p. 84; GONZÁLEZ GARCÍA/PÉREZ DE AYALA, Presunciones y ficciones en materia tributaria en CT núm. 61, 1992. p. 84.

<sup>43</sup> Entre los autores que parecen asociar los deberes de información con la carga de la prueba, se encuentra ALBINANA GARCÍA-QUINTANA, C., La prueba en Derecho... Op. Cit. p. 144 y 145, y, del mismo autor, La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases (I), en Carta Tributaria, Monografía núm. 59, nov. 1987. p. 6.

<sup>44</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C. La prueba... Op. Cit. p. 1452. E incluso alude al "principio *in dubio contra fisco*, derivado de la regla fundamental de la carga objetiva de la prueba" (p. 1455). También atribuye la carga de la prueba a la Administración HEUER, Die Beweislast im Steuerermittlungs-verfahren und Steuers-verfahren. En: "Deutsche Steuer-Zeitung", Nr. 20, 1952. p. 324; y TESAURO, F. L'onere della prova nel processo tributario, en RDFS I, 1986. p. 85.

<sup>45</sup> Los procedimientos sancionadores plantean alguna especialidad en este punto, pues se ven afectados por el derecho a la presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 CE (vid., ampliamente, MUÑOZ MACHADO, S." La carga de la prueba en el Contencioso-Administrativo. Su problemática en materia de sanciones administrativas". En: REDA núm. 11, oct/dic. 1976. p. 736; PRIETO SANCHÍS, L. La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho. En: REDC núm. 4 1982. pp. 110 y ss.; GARBERI LLOBREGAT, J. La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador. Madrid: Trivium, 1989. pp. 204 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.J. El sistema de infracciones... Op. Cit. pp. 135 y ss.)

<sup>46</sup> Piénsese, por ejemplo, en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (vid. artículo 155 LGT y RD 1163/1990, de 21 de septiembre); o en el procedimiento para la concesión de la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados premios literarios, artísticos o científicos (vid. artículo 9 de la Ley 18/1991, de 6 de junio y Orden de 5

de octubre de 1992); o en los procedimientos de reclamación sobre repercusión o retención tributaria (artículos 122 y 123 RPREA).

<sup>47</sup> Cfr. HENSEL, A. Diritto Tributario. Op. Cit. p. 245; TIPKE/LANG, Steuerrecht. Op. Cit. p. 734.

<sup>48</sup> En el mismo sentido, vid. TIPKE/LANG, Steuerrecht. Op. Cit. 686; RUIZ GARCÍA, J.R. La liquidación... Op. Cit. p. 204; ESCRIBANO LÓPEZ, F., Nueva Enciclopedia... Op. Cit. p. 791.

<sup>49</sup> Cfr. HENSEL, A. Diritto Tributario Op. Cit. p. cit., p. 241; TIPKE/KRUSE, Kommentar... Op. Cit. p. §88, actualización núm. 64 octubre 1991, Tz.1; SEER, R. Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht: Zulässigkeit und Grenzen der Delegation richterlicher Sachaufklärung auf nichtrichterliche Personen. Berlin: Duncker & Humblot, 1993. p. 220; RUIZ GARCÍA, J.R. La liquidación... Op. Cit. p. 204.

<sup>50</sup> En este mismo sentido, ESCRIBANO LÓPEZ, F. Nueva Enciclopedia... Op. Cit. p. 791.

Pero una vez precisadas las reglas sobre la carga de la prueba todavía queda una cuestión más por resolver, y es la referente a la determinación de los medios de prueba que es necesario aportar para considerar suficientemente acreditados los hechos controvertidos, esto es, la fijación de una regla -si es que existe- que permita saber cuándo debe entenderse suficientemente probado un hecho. Esta última cuestión es, sin duda, una de las que más interesa a los operadores jurídicos, aunque también una de las más eludidas por quienes estudian estos temas, probablemente porque resulta imposible ofrecer un criterio único válido para todas las situaciones.

Y es que la prueba exigida para considerar acreditados los hechos puede variar de un supuesto a otro en función de las pruebas que razonablemente puedan ser exigidas a cada una de las partes en cada caso concreto, que dependerá lógicamente de los diversos medios de prueba que estén a su alcance. Así, por poner sólo un ejemplo, la contabilidad como medio de prueba se considera en general insuficiente para acreditar la realidad de un gasto<sup>51</sup> y, sin embargo, se considera medio de prueba idóneo a los efectos de considerar enervada la presunción de onerosidad<sup>52</sup>. Es por ello que la doctrina alemana hace referencia a un deber probatorio que comprende *“lo razonablemente exigible”*<sup>53</sup>, que, en puridad, no es sino una regla deducida del principio de practicabilidad<sup>54</sup>. Por tanto, el *quantum* de la exigencia probatoria no se puede establecer de forma unitaria a través de una regla de carácter general, sino que dependerá de lo que pueda ser razonablemente exigible a las partes en cada caso concreto<sup>55</sup>.

#### 4. Un supuesto práctico: la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 3 de mayo de 1995

Como adelantábamos en la introducción, creemos que puede resultar interesante contrastar las anteriores consideraciones teóricas con un interesante pronunciamiento jurisprudencial en el que la cuestión de fondo consistía en determinar si la Administración recabó o no las pruebas necesarias para fundamentar el acto de liquidación. Se trata de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 3 de mayo de 1995, en la que se debatía la pertinencia de aplicar la presunción contenida en el artículo 4.1 de la Ley 29/1987,

de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) a un particular que había adquirido mediante compraventa varias fincas a sus padres.

Tal y como se recoge en el Fundamento Jurídico Segundo de la Sentencia y del Voto Particular, el 23 de agosto de 1988 se instrumentó en escritura pública un contrato de compraventa por el que E. y M. transmitían a su hija la propiedad de varias fincas, *“que adquirió el actor mediante un precio que los vendedores manifiestan haber recibido del comprador antes del otorgamiento del mencionado documento”*. La Administración requirió posteriormente al comprador *“para que justificase el desembolso efectivo del referido precio, levantándose acta de inspección ante la inexistencia de tal justificación suscrita por el demandante, quien manifiesta su disconformidad con ella”*. A resultas de lo anterior, la Administración liquidó una nueva deuda tributaria modificando la calificación originaria dada por las partes y calificando el negocio jurídico como transmisión lucrativa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.1 de la LISD.

Con estos antecedentes, la Sala estimó que la citada presunción *“únicamente despliega sus efectos, en relación con la carga de la prueba, cuando en los Registros Fiscales o en datos que obran en poder de la Administración se constatan aquellas disminuciones y aumentos patrimoniales... Así, si los mencionados presupuestos de la presunción se producen, es como surge la atribución de la carga de la prueba al administrado. Pero en el presente caso el único dato positivo de que dispone la Administración Tributaria es la autoliquidación de referencia en la que se participa una compraventa que, como contrato oneroso que es, no implica incrementos ni disminuciones patrimoniales para las partes contratantes si ambas han cumplido sus respectivas prestaciones contractuales, de lo que existe, al menos, una apariencia documental constatada”*.

Continúa el fundamento del fallo manifestando que *“la actuación de la Administración Tributaria Estatal se limita y dirige a solicitar pruebas a los contratantes de la realidad de la contraprestación dineraria y, ante su ausencia, a aplicar la presunción del artículo 4 LISD. Pero este dato negativo no puede constituir por sí presupuesto de la presunción, pues la generalizaría destruyendo el fundamento legal de la misma”*. Y concluye en esta misma línea, sosteniendo que *“la Administración del Estado, al efectuar la liquidación recurrida sin disponer de dato alguno revelador de aumento o disminución en los patrimonios de ninguno de los contratantes, partiendo únicamente de la falta de prueba por el vendedor del efectivo desembolso del precio de la compraventa, infringió el ordenamiento jurídico y, por ello, el recurso debe ser estimado con anulación de la liquidación de referencia”*.

A partir de estos datos, y de las consideraciones recogidas anteriormente, resulta fácil suponer cuál es nuestra valoración de dicha sentencia. En el caso enjuiciado, la Administración tenía la prueba de que había existido una transmisión de la propiedad de padres a hijos que podía entrañar una simulación de onerosidad (esto es, el intento de hacer aparecer como una operación onerosa lo que podía ser una transmisión lucrativa), por tanto tenía que reaccionar utilizando los instrumentos que pone a su alcance el ordenamiento jurídico para impedir el eventual fraude. Entre esos instrumentos se encuentran unos de carácter genérico en los artículos 24 y 25 de la Ley General Tributaria, y otro de carácter específico en el artículo 4.1 LISD, en donde se establece la presunción de existencia de una transmisión

<sup>51</sup> Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 1-2-1994; STJ de Baleares de 22-12-1993.

<sup>52</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Supremo de 7-12-1992 y 12-12-1994; Resoluciones del TEAC de 14-12-1994, 14-11-1987, 9-2-1987.

<sup>53</sup> Vid. SEER, R. Der Einsatz... op. Cit. pp. 202 y ss.

<sup>54</sup> Las referencias al principio de practicabilidad son cada vez más frecuentes en nuestra doctrina y jurisprudencia. Entre ellas cabe citar la de RODRÍGUEZ BEREJO, al afirmar que *“el principio de practicabilidad que se proyecta sobre las construcciones jurídicas impone asimismo una apreciable restricción a la función positiva de los principios constitucionales en materia tributaria en cuanto límite jurídico al poder financiero”* (cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A.2 El sistema tributario en la Constitución” (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). En: REDC, núm. 36, sep/dic. 1992. p. 23.). También la STC 214/1994, de 14 de julio, legitima la simplificación legislativa en este principio. Más ampliamente, vid. ARNDT, H.W. Praktikabilität und Effizienz. Zur Problematik gesetzvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der “Effektierung” subjektiver Rechte, Ed. Peter Deubner, Köln 1983.

<sup>55</sup> MARTENS J. Die eigenartige Beweislast...Op. Cit. p.332, llega todavía más lejos en este punto y sostiene que *“la carga de la prueba ya no se orienta conforme a los criterios tradicionales de fundamentación de la pretensión, sino que se distribuye en función de quien tiene mayor facilidad para su consecución”*.

lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y, simultáneamente o en el plazo de cinco años, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios<sup>56</sup>.

Según se desprende del contenido de la Sentencia, la Administración optó por aplicar el expediente presuntivo del artículo 4.1 LISD y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 92 del Reglamento del Impuesto requirió a la parte compradora para que aportara las eventuales pruebas existentes del carácter oneroso de la operación, a lo que ésta se negó *alegando que la onerosidad está suficientemente probada con la manifestación de los vendedores hecha en la escritura pública, según la cual el precio les había sido abonado con anterioridad a la misma* (FJ 2º del Voto Particular).

Evidentemente el argumento esgrimido por la reclamante es inadmisibles, puesto que la especial fuerza probatoria de los documentos públicos está referida únicamente al hecho que motiva su otorgamiento y a la fecha de éste, así como a la identidad de las personas que intervinieron en su formalización; pero en ningún caso a la veracidad de las declaraciones realizadas por las partes<sup>57</sup>. Sin embargo la Sala estimó la pretensión de la reclamante por considerar que *el único dato positivo de que disponía la Administración Tributaria es la autoliquidación de referencia en la que se participa una compraventa que, como contrato oneroso que es, no implica incrementos ni disminuciones patrimoniales para las partes si ambas han cumplido sus respectivas prestaciones contractuales, de lo que existe, al menos, una apariencia documental constatada* (FJ 3º de la Sentencia).

Y este razonamiento, que en principio puede resultar insólito porque parece entrañar una carga probatoria imposible para la Administración, creemos que puede ser el más acertado. Al menos si, como se desprende de la Sentencia, es cierto que la Administración se limitó a utilizar la información aportada por las partes en su liquida-

ción del ITPAJD para realizar una nueva liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones. Y ello porque si bien es cierto que a la Administración no se le puede exigir la prueba de la gratuidad del negocio, también lo es que si se le puede exigir que aporte todas las pruebas que le hacen suponer la existencia de simulación (medios de prueba que acrediten la insolvencia del comprador o el impago de la contraprestación: certificaciones de saldos bancarios y movimientos de saldo de las partes, documentación de la situación patrimonial y capacidad económica de las partes antes y después de la celebración del negocio, etc.). Por todo ello entendemos que si la Administración no recabó todas las pruebas que estaban a su alcance y que por tanto le eran exigibles, la anulación de la liquidación resultante de la actuación administrativa es la solución más correcta, pues lo contrario haría posible que la Administración abusara de los privilegios que le confiere la autotutela para trasladar al sujeto pasivo deberes propios.

El motivo por el que se debe defender la estimación del recurso no sería por tanto el convencimiento del Tribunal de que la operación fue onerosa, sino la insuficiencia probatoria del expediente administrativo en orden a justificar la pretensión pública. Por ello entendemos que resulta perfectamente compatible esta solución con la afirmación, también cierta y contenida en el Voto Particular, de que en los casos de simulación *el documento contractual nunca debe ser prueba de la veracidad de los hechos o negocios declarados en el mismo, pues es inherente a la simulación contractual la adopción de una forma jurídica distinta de la que correspondería a la verdadera naturaleza del contrato*. Porque, como decíamos, el fallo no deriva de la convicción de la Sala respecto al carácter oneroso de la operación, ni tampoco de la postulación de una exigencia para la Administración de conseguir todos los medios de prueba necesarios para acreditar el carácter lucrativo de la operación, sino, simplemente, del incumplimiento por parte de la Administración del deber de consecución de todas las pruebas que le son *razonablemente exigibles* para demostrar la simulación en virtud de las reglas generales sobre la carga de la prueba, a cuya aclaración pretendía contribuir este trabajo.

<sup>56</sup> La calificación de esta norma como presunción es unánime en la doctrina. Vid. MUÑOZ LÓPEZ, A. *Las presunciones en el ámbito del Impuesto General sobre las Sucesiones*. En: AA.VV. Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977. p. 768; PÉREZ ROYO, F. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Exposición general de la nueva regulación*. En: AA.VV. Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Madrid: La Ley, 1988. p. 21; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones*. En: AA.VV. La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones. Valladolid: Lex Nova, 1989. p. 31; ROZAS VALDÉS, J.A. Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993. p. 75; ESEVERRI MARTINEZ, E. Presunciones legales y Derecho tributario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1995. p. 105; MARÍN-BARNUEVO FABO, D. Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, tesis doctoral (inédita). Madrid, 1994. p. 105.

<sup>57</sup> Vid. artículo 1218 del Código Civil, y las Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de mayo de 1983, 2 de junio de 1983, 5 de noviembre de 1988, y 19 de diciembre de 1988.