



**Miguel Ángel
Garrido**

Socio director de
Garrido Abogados

Encontramos en la práctica profesional innumerables supuestos en los que las reglas de la carga de la prueba se desdibujan, de forma que los contribuyentes se encuentran en situaciones en las que ni han participado

El TS delimita la carga de la prueba en la relación tributaria

La Ley General Tributaria establece en su artículo 105 las reglas de distribución de la carga de la prueba en el orden tributario repartiéndolas entre la Administración y los contribuyentes. No obstante, estas reglas generales encuentran numerosas excepciones ya que tanto las disposiciones de los diferentes tributos establecen reglas específicas de distribución del *onus probandi* como el principio de disponibilidad y facilidad probatoria desplaza la carga de la prueba a aquella parte que más fácilmente puede obtenerla.

Ante esta situación encontramos en la práctica profesional innumerables supuestos en los que las reglas de la carga de la prueba se desdibujan de forma que los contribuyentes se encuentran en situaciones en las que se les traslada la carga de probar hechos, en los que ni siquiera han participado de forma directa. Un ejemplo paradigmático lo encontramos en la sentencia de 29 de enero de 2020, del Tribunal Supremo (recurso de casación 4258/2018).

En este caso, el Auto de admisión del recurso de casación dictado por la Sala de admisiones delimitó el recurso de forma que la cuestión a debatir era si ante la necesidad de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de

manutención y estancia en restaurantes y hoteles en el caso de una comprobación del IRPF del trabajador dicha carga correspondía al empleado o al empleador.

Pues bien, la sentencia comienza corrigiendo el planteamiento de la cuestión ya que se inicia aclarando que la delimitación siempre ha de hacerse entre las partes del procedimiento, esto es, entre la Administración y el empleado, ya que el empleador era un tercero a efectos del procedimiento.

Aunque parezca una obviedad esta afirmación es, a nuestro juicio básica y generadora de numerosos conflictos. En el caso enjuiciado, esa disquisición es la que había llevado tanto a la Administración como al TSJ que dado que la facilidad probatoria recaía en el empleado era éste el que tenía la carga de probar la no sujeción de las cantidades percibidas en concepto de gastos de manutención y estancia.

Sin embargo, al delimitar correctamente las partes contendientes resulta evidente a juicio del Tribunal Supremo que la carga recaía en la Administración.

En efecto, el Tribunal al analizar los hechos concurrentes comprueba que el Reglamento del IRPF establece una obligación formal en sede de los empleadores/retenedores de

acreditar a la Administración del día y lugar del desplazamiento y su razón o motivo. Siendo ello así, es la Administración quien asume la carga de la prueba por facilidad probatoria y disponibilidad de los datos.

El Tribunal Supremo no reprocha a la Administración su inactividad pues en lugar de recabar la prueba de quien debía facilitársela en caso de que ya no dispusiera de la misma, trató de alterar el principio general de la carga de la prueba.

Al contribuyente no le puede exigir la aportación de datos que ya deben constarle documentalmente a la propia Administración.

Si la Administración debe obtener esos datos de otra persona tiene la carga de dirigirse a ella incluso en casos como el enjuiciado en los que el empleado era también socio cooperativista del empleador desempeñando el puesto de responsable de administración y gestión de la entidad.

El Tribunal también reprocha la utilización de motivaciones estandarizadas del tipo “el contribuyente no ha acreditado la realidad ...”, que no van acompañadas de una justificación del porqué legalmente le corresponde al contribuyente tal prueba o por qué motivo concreto la facilidad probatoria se desplaza hacia el ciudadano pese a las amplias facultades de obtención a priori y a posteriori que la normativa atribuye a la Administración Tributaria.

En el caso enjuiciado resulta que la norma reglamentaria atribuye esa obligación al empleador por lo que la Administración no podía recabar del contribuyente aquellos documentos y, con ellos, los datos que obraban ya en su poder; y cuando llega a la conclusión de que el contribuyente

no ha acreditado la realidad conculca las reglas de distribución del *onus probandi* pues debió ser ella la que se debió dirigir al empleador y aportar la prueba en el procedimiento.

El Tribunal admite que la regla general de la distribución de la carga de la prueba puede alterarse en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra, esto es, si se condiciona la distribución de la carga de la prueba en los supuestos de facilidad o disponibilidad de los elementos que hacen prueba sobre un hecho.

Pero si la Administración ni siquiera es capaz de justificar por qué le resultaría más sencilla la obtención de la prueba al contribuyente que a ella con una exposición completa de los hechos no será correcta la alteración de la regla general.

La delimitación de las reglas de la carga de la prueba expuesta en esta sentencia contradice la práctica de muchas regularizaciones que traslada al contribuyente la carga de prueba de hechos que ya constan o deben constar a la Administración.

Así, por ejemplo en numerosas regularizaciones se traslada al trabajador la carga de probar circunstancias que la Administración debía recabar del empleador, en casos de exención de indemnizaciones por despido, régimen de trabajadores desplazados, etc., ya que casi siempre estaremos ante datos que la Administración bien ya tiene en su poder o está en condiciones de recabarlos de un tercero, como consecuencia de una obligación formal impuesta a éste.

Miguel Ángel Garrido

Socio director de
Garrido Abogados

La delimitación de las reglas de la carga de la prueba expuesta en esta sentencia contradice la práctica de muchas regularizaciones que traslada al contribuyente la carga de prueba de hechos que ya constan