**LA PRUEBA TRIBUTARIA**

**Artículo 105 Carga de la prueba**

**1.**En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

**2.**Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

**Artículo 106 Normas sobre medios y valoración de la prueba**

**1.**En los procedimientos tributarios 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](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/l1-2000.html), salvo que la ley establezca otra cosa. (*Artículos 281 y siguientes LEC*)

**2.**Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

**3.**La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

****4.**Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, 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 fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

****Artículo 107 Valor probatorio de las diligencias**

**1.**Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

**2.**Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

**Artículo 108 Presunciones en materia tributaria**

**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.

**2.**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.

**3.**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.

**4.**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.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

**5.**En el caso de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando la Administración Tributaria no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirla a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario, requerido expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente.

**LA PRUEBA**

Una inspección es al mismo tiempo un proceso de búsqueda de pruebas de los hechos no declarados por el contribuyente, de comprobación de los justificantes de los hechos declarados y de aplicación de las normas que incidan sobre los hechos declarados o descubiertos. Por ello normalmente la Inspección intentará buscar pruebas de ingresos no declarados o contabilizados, pedirá comprobantes de los gastos que se han deducido y examinará si se han aplicado bien las exenciones, tipos impositivos, desgravaciones, etc. Al final de las actuaciones cuando la Inspección quiera extender un acta o liquidación al contribuyente deberá tener las pruebas suficientes de los hechos en los que se base la liquidación que se dicte.

Estas pruebas deberán constar en “el expediente” administrativo que instruye la inspección entendido como conjunto de documentos que incluye desde las actas, las diligencias que se hayan extendido, la citación, las declaraciones presentadas, trámite de audiencia, informes, escrituras, facturas no declaradas, extractos de cuentas bancarias, autorización del representante, etc. según cada caso. De esta forma si el contribuyente quiere presentar alegaciones o recurrir la liquidación podrá acceder al expediente para argumentar lo que considere oportuno, ya sea sobre la prueba de los hechos alegados por la Inspección, sobre las normas legales que han sido aplicadas o sobre el procedimiento seguido.

En materia probatoria inicialmente la Inspección goza de un importante privilegio ya que los actos administrativos como son las liquidaciones tributarias gozan de una presunción de legalidad que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o en virtud de los recursos pertinentes. Ahora bien, esto no significa que la Inspección no tenga que probar sino que hace una primera valoración y calificación de todas las pruebas disponibles y en base a ello practica la liquidación, que se presume legal o correcta y, por tanto, le es exigible al contribuyente a partir de su notificación. Es más, aquella liquidación no se podrá modificar si transcurridos los plazos no se recurre.

Junto a la prueba de los hechos en muchas inspecciones también se presentan problemas sobre las distintas normas que serían aplicables sobre aquellos hechos o sobre el verdadero alcance o significado de las normas aplicadas. Estos problemas de interpretación de las normas y calificación de los hechos adquieren especial importancia en el fraude más sofisticado y serán estudiados al final del capítulo.

Ante la valoración de las pruebas y las normas aplicadas por la Inspección el contribuyente podrá estar de acuerdo o podrá recurrir aquella liquidación. En este último caso serán entonces las sucesivas instancias administrativas o judiciales quienes tengan la última palabra sobre las cuestiones controvertidas y, en particular, sobre la valoración de las pruebas que obran en el expediente.

**CUANDO Y QUIÉN DEBE PROBAR**

En el campo de la prueba la reforma de la LGT no introdujo novedades importantes aunque incorporó nuevos preceptos para salir al paso de algunas interpretaciones conflictivas.

El art. 105 LGT establece a quién corresponde la carga de la prueba en una inspección al señalar que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. A efectos prácticos esto significa que tiene que probar los hechos quien se beneficie de los mismos. En este sentido y como casos típicos de prueba podríamos citar los siguientes:

1. Correspondería a la Inspección probar, por ejemplo:

– Que se ha producido el hecho imponible y su cuantía (TS 16-11-1977), como puede ser el cobro de una determinada cantidad por una persona, que no se declararon ciertas ventas sujetas al IVA, que un gasto deducido y justificado es una liberalidad, etc.

– Que se produjo la interrupción de la prescripción de una deuda que la Inspección pretende liquidar cuando han pasado los 4 años.

– Que se liquidó y notificó correctamente una deuda que pretenden cobrar los órganos de Recaudación (TS 25-01-1992).

– Si una operación inmobiliaria se declara por IVA es el contribuyente quien debe probar los hechos que determinan la no exención por este impuesto, pero si la Administración dice que debió tributar por ITP será ella quien deba acreditar esta circunstancia (TS 11-10-2004).

– La naturaleza de un producto sujeto a gravamen por Impuestos Especiales, sin que valga una simple muestra hecha en un cliente pero que niega el interesado pues a éste no se le puede pedir la prueba negativa (TS 18-02-2000).

1. Correspondería al contribuyentela prueba de, por ejemplo:

– Los requisitos necesarios para poder aplicarse una exención o bonificación (TS 30-11-1988).

– De que unos determinados gastos o inversiones son deducibles en la base o en la cuota del impuesto (TS 25-09-1987, 27-02-1989). Y aunque se tenga la factura completa el interesado debe acreditar la realidad del supuesto servicio recibido (TS 05-02-2007).

– Que un gasto justificado y contabilizado por “atenciones a clientes” es necesario para la obtención de los ingresos y no una simple liberalidad (TS 14-12-1989).

– Probar el valor de los activos que pueden aflorar un Fondo de Comercio en una fusión así como la supuesta depreciación experimentada por éste (AN 10-06-2004).

– Si impugna su declaración alegando que no había deducido algo tendrá que aportar las pruebas, incluso aunque la Administración no enviara el expediente al TEAR (AN 28-06-2001).

Ahora bien, la propia LGT dispone que los interesados cumplirían con su obligación de probar los hechos “si designan de modo *concreto* los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria” (art. 105.2), por ejemplo, para deducirse unas retenciones que ha declarado el pagador. Recordemos también que no es obligatorio presentar los documentos que no sean exigibles por la normativa tributaria o los que *ya fueron presentados* por él mismo y estén en poder de la Administración actuante, si bien se le podrá requerir la *ratificación* de datos que previamente había aportado (art. 99.2,).

En cuanto al momento en que deben probarseo acreditarse los hechos, tratándose de autoliquidaciones no es necesario que se acompañen las pruebas o documentos en el momento de presentar esas declaraciones. Normalmente es con ocasión de la inspección cuando el contribuyente tendrá que probar aquello que le beneficie y la Inspección aquello que supuestamente no se declaró o se hizo de forma incorrecta. No obstante, las normas de gestión de algunos impuestos establecen la obligación de acompañar ciertas pruebas o documentos al presentar las declaraciones, por ejemplo, las escrituras de compra en el ITP y AJD o el documento sucesorio en el ISyD.

En el transcurso de una inspección las pruebas deberían aportarse *antes de efectuar la liquidación* y no en una fase posterior como sería al interponer un recurso. En concreto, ahora el RGAT (R.) indica que las pruebas deberían aportarse hasta el *trámite de Audiencia* previo a la propuesta de liquidación (o el de Alegaciones) salvo que demuestre la imposibilidad de aportarlos antes (art. 96.4). No obstante el propio R. las admite cuando se presenten después de la firma de las actas pero antes de dictar la liquidación en cuyo caso ese retraso no cuenta para el cómputo de los plazos (art. 104.b). Ya se dijo que la Inspección debería admitir las pruebas que aporte el contribuyente incluso tras la firma de un acta de disconformidad, durante la fase de alegaciones, pero siempre antes del acuerdo o liquidación del Inspector Jefe (TEAC 23-03-1994).

Y si el interesado presenta pruebas o alegaciones habrá que hacer una valoración de las mismas antes de redactar la propuesta de resolución (art. 96.5 R.), es decir, deberán incorporarse y valorarse aunque eso no implica que deban ser compartidas por la Inspección. Si la Inspección *no admite* alguna de las pruebas o alegaciones presentadas el contribuyente podrá volver a plantearla ante quien deba resolver el recurso que interponga, p.ej., si no le aceptan una factura como justificante de un determinado gasto, si no le aceptan el contenido de un documento privado aportado, etc.

Para evitar posibles retrasos el R. añade que si el contribuyente discrepa de los *“datos imputados”* por otras personas “deberá” alegarlo en el plazo de 15 días desde que se los comunique la Inspección (art. 92.2). Por ello, si la Inspección tiene datos sobre las ventas declaradas por los clientes, las retenciones declaradas por los pagadores, facturas o certificados emitidos por el banco. Sería conveniente que se los comunique pronto y no al final de las actuaciones porque si los cuestiona el interesado tendría que contrastarlos la Inspección.

.

Un problema importante surge cuando el interesado pretende aportar nuevas pruebas después de que se haya dictado la liquidación. En estos casos la propia LGT prevee algunos supuestos extraordinarios que podrían permitir revisar una liquidación “firme” considerando los nuevos documentos o pruebas aportadas. El problema surge cuando el interesado se reserva ciertas pruebas para después de terminada la inspección quizás pensando que así no se cuestionarán o verificarán por la Administración. A este respecto en los *procesos penales* se suelen admitir las pruebas presentadas hasta las “cuestiones previas” a la celebración de la vista oral, pero la vía contenciosa o económico-administrativa tiene sus *particularidades* en cuanto se trata de verificar la legalidad de un determinado acto administrativo dictado en base a las pruebas existentes en aquel momento. Los pronunciamientos no siempre son uniformes, así:

1. En la vía económico-administrativa no procede aportar pruebas que ya habían sido pedidas y no aportadas a la Inspección, sin perjuicio de que pudiera proceder un recurso extraordinario de revisión (TEAC 17-12-1998, 30-09-2005).

2. Las pruebas deben aportarse antes de la liquidación, incluso en fase de alegaciones, pero no en vía de revisión porque no se puede permitir al interesado que manipule las competencias de los órganos administrativos aportando ante unos lo que sustrajo a la consideración de otros (TEAC 11-10-2001).

3. Al no estar prevista la práctica de pruebas en segunda instancia se desestiman las aportadas en este recurso y no aportadas a la Inspección (TEAC 23-03-1998).

4. En otro caso el TEAC admite en alzada las nuevas pruebas aportadas para desvirtuar el incremento de patrimonio calculado por la Inspección y ordena que se dicte nueva liquidación admitiendo esas pruebas. Pero luego la AN dice que simplemente procedió anular la liquidación (AN 27-09-2001).

5. En la vía contencioso-administrativo el Tribunal Supremo no admitió las pruebas de unos gastos aportados al Tribunal que no fueron entregados ni a la Inspección ni al TEAR, donde solicitó que fuera este órgano quien los pidiera a unos organismos públicos y empresas privadas, basándose en que la función del Tribunal no es investigar para producir un acto administrativo, sino revisar si el que se dictó fue correcto con las pruebas existentes (TS 21-03-1997).

6.-La valoración de la prueba corresponde al órgano judicial competente en primera instancia y sólo excepcionalmente se puede plantear en un recurso de casación cuando puede verse vulnerada la tutela judicial efectiva (TS 29-03-2004).

7. Tampoco se admite en vía contenciosa un nuevo “argumento” no planteado en vía administrativa alegando ahora que no se había notificado correctamente el acto (TSJ Baleares 10-03-2000)

8. Invocando la tutela judicial se admite una contabilidad no aportada a la Inspección diciendo que no la localizaba y luego se aportó al TEAR, porque se acompañaba de un informe de un auditor de cuentas diciendo que coincidía con lo declarado (TSJ La Rioja 05-07-2001).

**MEDIOS DE PRUEBA Y PRUEBAS ILÍCITAS**

En relación a los medios o instrumentos que pueden utilizar tanto el contribuyente como la Inspección para probar los hechos que invoquen la LGT se remite a las normas comunes aunque luego admite ciertas particularidades en el ámbito tributario. En concreto, empieza diciendo que “en los procedimientos tributarios 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” (art. 106.1).

La propia LGT prevee algunas particularidades en materia tributaria al disponer que “la ley propia de *cada tributo podrá exigir* requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria” (art. 106.2). Y a continuación señala algunas especialidades como las relativas al valor probatorio de las declaraciones tributarias, las facturas, las presunciones o las actas y las diligencias que extiende la Inspección. Estas particularidades serán analizadas más adelante.

Un ejemplo de impuestos con requisitos adicionales en materia de prueba sería la “factura completa” en el IVA o las normas especiales para las operaciones con paraísos fiscales en el I. Sociedades. Por ejemplo, no se admiten unas comisiones pagadas a personas en paraísos fiscales a través de Holanda pese a que aportan un contrato porque no se demuestra la conexión entre los pagos y los supuestos servicios (AN 10-02-2005).

Ahora bien, aquella remisión general a las normas del Código Civil y la LEC significa entre otras cosas que cualquier especialidad tributaria siempre deberá respetar los tres grandes principios que rigen sobre la prueba en nuestro ordenamiento y que están reconocidos tanto por el Tribunal Constitucional como por el Tribunal Supremo:

– *No existe un sistema de prueba tasada* y, por tanto, se puede utilizar cualquier medio de prueba: documentos públicos, privados, facturas, fotocopias, inscripciones en registros, declaraciones de testigos, dictámenes de peritos, etc.

– Se reconoce el principio de la *valoración libre y conjunta de todas las pruebas* por parte de los Jueces y Tribunales que tengan que decidir sobre ellas, sin que exista una jerarquía o validez probatoria superior de los documentos públicos u otros medios de prueba. Por ejemplo, se ha llegado a admitir como prueba suficiente de la propiedad de un bien un talón entregado en concepto de arras o señal y su reflejo en contabilidad (TS 10-07-1989).

– No se admiten las pruebas que hayan sido *obtenidas infringiendo los derechos constitucionales,* como pueden ser la inviolabilidad del domicilio particular o el secreto de las comunicaciones. Y a este respecto la LOPJ establece que “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”.

En la práctica, el valor probatorio de lo que podíamos llamar pruebas ilegales no es siempre pacífico y a veces se confunden los derechos y garantías “*constitucionales*” con las “*legales*”, otras veces lo que se discute es el alcance de aquellos derechos constitucionales o cómo afecta su violación a las pruebas posteriores u a otras del proceso. Dentro de la variada Jurisprudencia destacamos:

– No todas las irregularidades procesales sobre las pruebas vulneran el principio del proceso con garantías sino sólo cuando se admitan pruebas obtenidas *vulnerando los derechos fundamentales o que generen indefensión* en un sentido material. Pero no por las infracciones procesales de legalidad ordinaria (TS 04-07-1997, 21-12-1999).

– La utilización de unos extractos bancarios obtenidos en base a una norma que luego fue declarada inconstitucional por aspectos formales no invalida las sanciones impuestas ya que la sentencia del TC respetó los actos anteriores y no apreció violación de derechos fundamentales (TS 12-04-2005)

– Invocando la doctrina del TC se aceptan como prueba unos documentos *sustraídos ilegalmente* a sus propietarios pues aunque fuese delito “ello no habría de llevar consigo por si solo lesión de derecho fundamental alguno” (TS/04, caso de la Concha).

– Se deniega el amparo a un condenado por delito fiscal en base a unos documentos contables que, supuestamente, tuvo que aportar a la Inspección bajo “coacción” (TC 18/2005 y 68/2006).

– A veces la no admisión de pruebas solicitadas por las partes puede vulnerar la tutela judicial efectiva si es *“decisiva”* para la defensa y fuera solicitada en plazo y forma (STC 26/2000).

– Se viola la presunción de inocencia cuando sólo se contemplan pruebas ilícitamente obtenidas, pero no cuando *existan otras* que no lo sean siempre que el proceso haya tenido todas las garantías, admitiendo unas pruebas obtenidas como consecuencia de una escucha “ilegal” (TC 02-04-1998).

– Se admiten las imputaciones penales pese a que la acusación se inicia por una *denuncia del contable* de la empresa ya que el Tribunal no apreció un delito de revelación de secretos (Tribunal Supremo, “caso Filesa”).

– El hecho de que se anule un Auto judicial que autoriza a la Inspección a la *entrada y registro* en un domicilio particular no implica ni prejuzga la validez o invalidez de las pruebas obtenidas en aquél registro. Serán los Tribunales contencioso o penales quienes aprecien las pruebas en su conjunto y según las reglas de la sana crítica (Auto TC 07-03-1995, aclarando su sentencia de 23-02-1995).

– El sobreseimiento de un delito fiscal por “*facturas falsas*” no impide que continúen las actuaciones inspectoras y aunque se anuló la entrada y registro es sólo a efectos penales y no impide su utilización en las actuaciones inspectoras (AN 17-10-2002).

– La prueba en los procedimientos de gestión tributaria admite una *problemática propia* por la imposible asimilación con los procesos civiles o penales y por ello se admite la declaración como *testigos* de los compradores de unos pisos pese a que no se cumplieron todos los requisitos de la prueba de testigos según la LEC (AN 16-01-2003).

En definitiva, todos aquellos principios y sus posibles especialidades rigen en el ámbito de la Inspección tributaria aunque en la práctica y por su propia naturaleza las pruebas relevantes en materia tributaria suelen ser las *documentales* en cualquiera de sus manifestaciones (contabilidad, escrituras, facturas) y, salvo en los casos de delito fiscal, no suelen tener gran importancia las declaraciones de testigos ni la confesión judicial. Veamos a continuación las particularidades de los distintos medios de prueba que se utilizan habitualmente ante la Inspección:

**Los documentos públicos**

Según el art. 1218 del Código Civil los documentos públicos hacen prueba incluso contra terceros, como es la Hacienda Pública, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha, pero no de las manifestaciones vertidas en los mismos que podrán ser desvirtuadas por los demás elementos probatorios (TS 19-12-1988). Las manifestaciones que en ellos hagan los contratantes sí hacen prueba contra ellos mismos, viniendo a constituir una “apariencia de prueba” que podrá utilizar un tercero salvo que las desvirtúe quien las realizó.

Así, p. ej., si la Inspección conoce una escritura pública de préstamo podrá liquidarla como tal salvo que los otorgantes aporten otras pruebas fehacientes de que, en realidad, no se trata de un préstamo, y la Inspección podrá liquidarla como donación si acredita que encubría una verdadera donación. En definitiva, ni del C. Civil ni de ninguna otra disposición cabe deducir que los documentos públicos tengan siempre un valor preferente sobre todas las demás pruebas que se acrediten (TS 10-07-1986).

Y eso mismo sigue siendo válido tras las numerosas “*medidas antifraude”* introducidas en la Ley 36/2006, p. ej., sobre los requisitos de identificación o los medios de pago en escrituras de inmuebles, sin perjuicio de sus consecuencias disciplinarias o registrales.

Destacamos:

1. Cabe la prueba por presunciones contra lo dicho en escritura pública pues según el C. Civil ésta no acredita la verdad intrínseca de las declaraciones que puedan hacer los otorgantes (TEAC 21-10-2003, 13-09-2002).

2. Frente al valor declarado en una escritura ante notario se acepta un valor de venta superior que descubre la Inspección al estar contabilizado por el comprador y descubrir los talones que lo pagaron (TEAC 26-01-1994). No se admitió el mayor valor declarado en una escritura posterior de rectificación que no fue inscrita (TEAC 14-05-2004).

3. La presunción de certeza no se extiende a las manifestaciones sobre el precio de venta y por ello se acepta uno superior en base a las declaraciones de 4 compradores acompañadas de las salidas de sus bancos en cheques al portador que coinciden en el tiempo con la compra (AN 14-01-2003).

4. No se da validez a un contrato de fiducia en escritura pública porque los movimientos financieros reflejan a los verdaderos titulares de los fondos (AN 12-07-2006).

5. Frente al valor consignado en la póliza del Corredor de Comercio se admite uno superior que figuraba en contratos privados, movimientos bancarios, acuerdos de Junta General y contabilizado por el adquirente (TSJ Valencia 16-07-2002).

6. Frente a un documento público de venta de unas acciones de un padre a sus hijos con pago aplazado, se considera que realmente hubo una donación porque se demostró que no se hicieron los pagos y el supuesto vendedor no emprendió acción alguna para el cobro (TEAC 08-06-1994).

**Los documentos privados**

Entendidos como aquellos contratos, asientos, registros o documentos en los que no interviene ni media un fedatario público, carecen de la presunción de autenticidad que tienen los documentos públicos pero el Código Civil los admite como medio de prueba válido cuando son reconocidos legalmente, limitando la validez de dicha prueba frente a quienes los hubiesen suscrito y a sus causahabientes, pero no necesariamente frente a terceros (art. 1225, CC).

Frente a terceros, como sería la Hacienda Pública, *la fecha* del documento privado produce efectos en los casos del art. 1227 del CC, es decir: desde que se incorpora o inscribe 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 (estatal, autonómico o local y aunque no sea del órgano competente para liquidar, TS 10-10-2000). Precisamente por la importancia que puede tener la fecha de otorgamiento del documento privado en la gestión del ITP y AJD su normativa específica dispone que “*a los efectos de prescripción*”

en los documentos privados se presume la fecha de su presentación salvo que antes concurra cualquiera de las circunstancias del art. 1227 del CC y en términos parecidos la normativa propia del IS y D.

En cualquier caso, aunque los documentos privados no gocen de una presunción de veracidad y menos frente a terceros, los Tribunales podrán valorarlos en el conjunto de las demás pruebas aportadas y en muchos casos se aceptan incluso frente a documentos públicos.

Destacamos:

– Si se acredita suficientemente un documento privado puede desvirtuar la presunción de veracidad de los registros públicos (TS 10-05-1994).

– No basta con que se hubiera declarado en el I. Patrimonio (TS 22-01-1994), pero valdría si se admitió como probado en un pleito civil o mercantil (TS 24-07-1995), o si luego se menciona en la escritura pública posterior (DGT CV 29-11-2004).

– No se admite un contrato privado de préstamo entre padre e hijo exhibido a la Inspección para evitar un “incremento no justificado de patrimonio” porque del examen de otras pruebas, como la contabilidad y cuentas bancarias, no acreditan aquél supuesto origen (TEAC 25-01-1995, 27-03-1996). Pero posiblemente se admitiría si junto al documento privado el hijo aporta otras pruebas que acrediten haber recibido y devuelto el dinero al padre.

– Normalmente no se admite el documento privado si las firmas consignadas en el mismo no son reconocidas por los propios interesados (TEAC 05-10-1993).

– Tratándose de compra-venta de inmuebles se puede admitir como válida la fecha y el importe de un contrato privado cuando se acompañan de otras pruebas adicionales como pueden ser los medios de pago utilizados, la efectividad de la entrega, la contabilización de ese documento privado, contratos de suministro, etc. (TS 24-06-2005, 18-01-1995, TEAC 08-05-1996). Otras veces no se admite la fecha del documento privado que evitaría la tributación de una importante plusvalía (AN 17-11-2005).

– Se aceptan unos valores superiores declarados por los compradores y más aún cuando el recurrente no solicitó el recibimiento a prueba en vía jurisdiccional (AN 16-01-2003, 30-03-2006).

– Se admite la fecha del contrato privado frente a la posterior escritura pública porque con aquél se produjo los efectos traslativos del dominio ya que se puso a disposición y se tomó posesión por el adquirente (TEAC 11-03-1998). Su fecha puede servir incluso para aplicar los coeficientes reductores de las plusvalías en el IRPF (AN 16-09-2004, 17-07-2003)

– En otros no se estimó producida la transmisión de un terreno mediante documento privado porque éste no delimitaba claramente la parte vendida y no se produjo la entrega efectiva (TS 17-06-1994).

– Se admite la venta de un inmueble en documento privado antes del fallecimiento pese a figurar como titular en el Registro de la Propiedad y no se integra en el caudal relicto (TS 24-10-1998).

– Para admitir que era un empleado no basta con el contrato de trabajo firmado entre dos cónyuges si no justifica el pago efectivo de los salarios (TEAC 12-11-2004).

Es decir, si del conjunto de las pruebas se admiten como acreditados los hechos a que se refiere un documento privado estos producirán sus correspondientes efectos tributarios según las normas de cada impuesto, incluida la prescripción, aunque respetando las normas específicas de algunos impuestos (TS 24-07-1999). Por ejemplo, si se admite que la entrega de un inmueble se produjo mediante un contrato privado y a los 6 años este contrato se eleva a público, no se podrá exigir el IVA en esta escritura pública porque el devengo del impuesto se produjo hace 6 años y ya habrá prescrito el IVA de esa entrega (DGT 15-11-1994).

Pero si esta operación no tributase por IVA sino por el ITP y AJD entonces hay que tener en cuenta las normas especiales de este impuesto respecto a la prescripción de los documentos privados y, p. ej., a estos efectos se admite la fecha en que el documento privado se comunicó al Catastro figurando ya como titulares allí (TSJ Cataluña 25-06-2003).

Ahora bien, el aceptar los precios fijados en un documento privado no obliga necesariamente a tomar su fecha para imputar fiscalmente las rentas obtenidas pues la fecha del devengo o entrega pudo ser diferente. P. ej., cuando el propio documento privado dice que la entrega del inmueble se hará al subrogarse en el préstamo hipotecario que se hizo en escritura pública posterior (TEAC 08-05-1996). Y a efectos de los antiguos incrementos de patrimonio por simple anotación contable en el I. Sociedades en algún caso se dijo que la prescripción opera de forma distinta al ITP y AJD y por ello se admite el incremento al escriturarse y contabilizarse en el año 1985 contra reservas la compra de un inmueble en documento privado del año 74 pese a que entre tanto había fallecido uno de los socios que pagó aquella compra (AN 18-05-2000).

**Copias y fotocopias de documentos**

Dispone el C. Civil que las copias de los documentos públicos sólo tienen fuerza probatoria cuando hayan sido debidamente cotejadas por el órgano competente; de no estar “cotejadas” serían meros principios de prueba por escrito (arts. 1220 y 1221). Y en este sentido la LPA dispone que las copias de los documentos *públicos* tienen su misma validez y eficacia “siempre que exista constancia de que sean auténticas”, y la de los documentos *privados* la tendrán “exclusivamente en el ámbito de la actividad de las Administraciones Públicas, siempre que su autenticidad haya sido comprobada” (art. 46).

En el desarrollo de cualquier inspección tributaria es habitual usar copias y simples fotocopias de documentos públicos y privados. Incluso se ha generalizado el *“escaneo”* de los documentos que integran el expediente para evitar su pérdida o destrucción y al que la nueva LGT le reconoce la misma validez y eficacia que los documentos originales (art. 96.4).

Normalmente las fotocopias de los documentos públicos no plantean mayores problemas de autenticidad pues si se discuten podrían verificarse ante los correspondientes registros o fedatarios, cosa que no suele ocurrir ante la mayoría de documentos privados. Por ello las copias de los documentos privados tendrán la fuerza probatoria de éstos si están cotejadas o comprobadas, y si alguna de las partes las ponen en entredicho se valorarán en el conjunto de todas las pruebas aportadas siendo admitidas en muchos casos.

Destacamos:

– La entrega de fotocopias de documentos privados produce los mismos efectos que el original si se entregan por una de las partes y no se tacha su falsedad (TS 22-10-1987).

– Se admiten los valores fijados en fotocopias de documentos privados de compra de inmuebles porque se acompañan de diligencias en las que los compradores lo confirman, prevaleciendo incluso sobre el valor declarado a efectos del ITP y AJD (TEAC 08-05-1996).

**El dictamen de peritos**

Regulado como medio de prueba en los arts. 1242 y 1243 del Código Civil y la LEC es un instrumento que hasta fechas recientes no ha tenido mucha importancia en los procedimientos tributarios y casi siempre limitada a la determinación de los valores “reales” o “de mercado” en las transmisiones de inmuebles y acciones que no cotizan en Bolsa.

Ahora su importancia está aumentando extendiéndose a otros campos como en la *estimación indirecta* de bases imponibles, en los procesos penales por *delito fiscal* y en la llamada *tasación pericial contradictoria* al ser cada vez mayor la remisión de las normas de los impuestos al valor “real” y “de mercado”, no sólo en el ITP y AJD e IS y D. P. ej., también a la hora de valorar las operaciones entre personas “vinculadas”, para determinar el valor de transmisión a efectos de las plusvalías en IRPF e incluso cuando se discuta el importe de los incrementos no justificados de patrimonio, etc. En estos y otros casos la Inspección hace o aporta dictámenes y valoraciones sobre los hechos en los que basa sus conclusiones y el interesado podrá aportar otros dictámenes o informes emitidos por un técnico competente ya sea en fase de inspección o recurso.

Aquí destacamos algunas características y pronunciamientos sobre este medio de prueba en el ámbito tributario:

– El dictamen pericial sólo puede recaer sobre cuestiones “de hecho” que sean objeto de discrepancia con la Inspección, nunca sobre aplicación o interpretación de las normas.

– La Inspección deberá solicitar a veces el dictamen de peritos con título y conocimientos técnicos suficientes, p. ej., para valorar inmuebles, maquinaria, explotaciones agrarias, forestales o mineras. Así, cuando un inspector considere en sus actuaciones que debe estimarse el valor de mercado de un determinado inmueble tendrá que pedir dicha valoración a un arquitecto e incorporar su dictamen al expediente, pero si se trata de valorar unas acciones

sin cotización se suele reconocer su competencia.

– El título no es suficiente siendo necesario que el dictamen pericial esté suficientemente *motivado y razonado*, sin que valgan las motivaciones genéricas o mediante formularios preestablecidos sin referencia individualizada pues si no se trataría de “meras opiniones escritas, sin trascendencia a efectos tributarios” (TS 06-03-199).

– Si el interesado pretende acudir en vía contenciosa al dictamen de peritos habrá que acudir al procedimiento de selección regulado en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Y en algunos casos se rechazan frente a una estimación indirecta de la Inspección por tratarse de un dictamen de parte, y más aún cuando no se acredita que los bienes ahora valorados existieran en el momento de la inspección (AN 18-06-1996).

– Se puede admitir la prueba pericial sobre aspectos contables efectuada por unos inspectores en un proceso penal incluso aunque pudieran contener algún juicio de valor sobre los hechos, pues estos “forman parte legítimamente de la pericia en su conjunto” (TS, “caso Filesa”).

– Se han desestimado dictámenes periciales por no estar visados por el respectivo colegio profesional (TEAC 13-11-1986).

– En la tasación pericial contradictoria el tercer perito debe tener la misma cualificación profesional que los peritos de las partes y por ello se rechaza la valoración de un aparejador porque las partes aportaron informes de arquitectos (TSJ Andalucía 22-10-2001).

**Las facturas “completas” y las facturas “falsas”**

Como vimos, tras una primera remisión a las normas comunes sobre los medios de prueba la LGT permite luego que las leyes de cada tributo puedan exigir “*requisitos formales* de deducibilidad” en ciertos casos e incluso a continuación ahora menciona expresamente el requisito de las facturas al disponer que “los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse*, de forma prioritaria, mediante la factura* entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria” (art. 106.3). Por tanto, no dice que la factura “completa” sea siempre el único medio de prueba, sin perjuicio de los requisitos adicionales exigidos en algunos impuestos como en el IVA.

A estos efectos el Reglamento de Facturación (RD 1619/2012) regula los requisitos formales y de conservación que deben cumplir lo que llamamos factura “completa” y a veces la Inspección no admite gastos o inversiones cuando no se aportan facturas o documentos con todos aquellos requisitos reglamentarios, ya sea por no contener el NIF, el detalle de la compra, la numeración, o cualquier otro requisito formal.

Ahora bien, para delimitar el alcance de aquella restricción hay que tener presente la amplia doctrina sentada por el Tribunal Constitucional consagrando la libertad de pruebay si bien no descarta que puedan establecerse legalmente algunas limitaciones en cuanto a medios de prueba éstas han de ser “*razonables y proporcionadas* en relación con el objetivo pretendido y no han de afectar al contenido esencial del derecho” (TC 12-07-1988).

Como vimos, ni siquiera la nueva LGT dice que la factura completa sea la única forma de acreditar gastos o inversiones. Es por ello que la Inspección debería admitir gastos o deducciones acreditados mediante facturas incompletas e incluso sin factura alguna siempre que el contribuyente aporte otras pruebas adicionales que acrediten indubitablemente la realidad de aquellas operaciones, p. ej., con certificaciones del vendedor, albaranes, los medios de

pago utilizados, la constancia material de lo adquirido, etc.

Y esta postura flexible es admitida incluso por la propia AEAT (Informe de 18-01-1995 de la Subdir. Gral. de Ordenación Legal) y la mayoría de los pronunciamientos judiciales. Todo ello sin perjuicio de que el incumplimiento de los requisitos formales exigidos a las facturas puedan ser sancionados como infracción tributaria.

Destacamos:

– Se aceptan unas facturas de gastos que por error venían a nombre del antiguo titular del negocio (TEAC 15-12-1993).

– Se admiten como gasto en el I. Sociedades unos pagos a no residentes pese a que en las facturas no constaba ni el NIF ni el domicilio del perceptor pero se subsana con otros documentos aportados y las transferencias realizadas (TEAC 30-04-1999).

– Igualmente con errores en la identificación y numeración pues admite que la efectiva realización del gasto pueda probarse por diversos medios, prevaleciendo la realidad del gasto sobre los aspectos formales (TEAC 11-01-1995).

– Se debe admitir un gasto sin factura completa pero con soporte documental “adecuado” y se acredite su efectividad. Y si es una inversión debe admitirse la amortización aunque no esté contabilizada (TSJ Extremadura 12-02-1997).

Ahora bien, tratándose de la deducción del IVA soportado los criterios han sido menos pacíficos dadas las especiales características de este impuesto y los numerosos requisitos materiales y formales para su deducibilidad recogidos en su propia normativa. En concreto, desde el año 2003 la Ley del IVA dispone taxativamente que “*sólo (únicamente) podrán ejercitar el derecho* a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho”, es decir, la factura original “completa” o documentos equivalentes previstos y luego añade que si esos documentos no cumplen “*todos y cada uno de los requisitos*” legales o reglamentarios no serán deducibles salvo que se rectifiquen, en cuyo caso serán deducibles a partir de la rectificación y siempre que no haya caducado el derecho (art. 97 y ss., y en el mismo sentido TS 16-07-2003 pero admitiendo flexibilidad ante simples defectos formales).

Pese a su aparente claridad lo cierto es que el *Reglamento de Facturación* poco aclara sobre el valor de los requisitos formales de las facturas ya que en su Exposición de Motivos señala que la factura a efectos de deducción en el IVA “lejos de configurarse como un medio de prueba tasada” es un requisito para su deducibilidad según la normativa comunitaria y la ley (RD 1496/2003). Por ello y frente a aquella aparente rigidez, se admite que la valoración de *las irregularidades formales* en las facturas es competencia de los servicios de Gestión e Inspección (DGT 04-08-2004) y, p. ej., pudieran admitirse facturas pagadas que vienen a nombre de la comunidad de propietarios (DGT 19-10-2005), o con los documentos bancarios de cobro cuando reúnen los requisitos reglamentarios (DGT 14-06-2004).

Hasta la reforma del 2003 normalmente también se exigía la factura “completa” para admitir las cuotas soportadas en el IVA aunque con matices si se trata de una estimación indirecta. Así, en recurso extraordinario para la “unificación de criterios” el TEAC sostuvo que en estimación directa es necesaria la factura del proveedor, sin que valga una factura, vales o tickets donde no figura separada la repercusión del IVA si no estaba autorizado para la repercusión dentro del precio (TEAC 07-02-2001); tampoco cuando falta el NIF y domicilio del emisor (TEAC 24-05-2000); tampoco valen las fotocopias ni una escritura pública puede suplir a la factura (TEAC 21-02-2001); si la Inspección descubre ventas ocultas no está obligada a admitir un IVA soportado si no se prueba que soportara el IVA pues no hay una presunción legal o reglamentaria de que se soportasen (AN 18-01-1999).

Pero también existieron y existen *posturas más flexibles* admitiendo la posibilidad de subsanación de los meros defectos formales (TS 06-11-1998); admitiendo unas facturas que sólo venía a nombre de uno de los comuneros (TEAC 08-07-1999); donde no consta el NIF del destinatario ni la numeración pero había sido admitida a efectos del IRPF o es una simple deficiencia subsanable (TSJ Baleares 25-10-2006); aunque no se emitiera factura se admite el acreditado mediante la escritura de compra de un inmueble que recoge los datos indispensables para el control administrativo pues lo contrario atentaría contra el principio de proporcionalidad (TSJ Valencia 28-11-2003, TSJ Madrid 27-05-2004, en sentido contrario TEAC 23-06-2004); el propio T. de Justicia de las Comunidades Europeascriticó las excesivas rigideces de algunos países y admite la deducción con otros documentos distintos a la factura completa (S. de 14-07-1988, 12-02-1997, 21-04-2005). Y en cuanto al requisito de su *contabilización* se admite que no es excesivamente rígido o formalista y admite varias situaciones (TEAC 26-05-2004):

– Si cuando interviene la Inspección ya se ha deducido una factura antes de contabilizarse debe respetarse, pero si todavía no se ha contabilizado no pudo deducirse y deberá esperar a su contabilización y siempre que no haya caducado el derecho.

– Si se había contabilizado pero no se había deducido podrá pedir a la Inspección que se la deduzca en la liquidación que practique u optar por los años posteriores respetando la caducidad.

Un caso bien distinto es el de las llamadas “facturas falsas”que normalmente cumplen con todos los requisitos “formales” pero incumplen los aspectos sustanciales o materiales, ya sea porque no es cierta la entrega o el servicio supuestamente prestado, o porque no lo prestó el “emisor” de la factura y que normalmente no ingresa su importe en la Hacienda Pública.

Probar estas circunstancias no siempre es fácil especialmente cuando se trata de auténticas “tramas” con mecanismos cada vez más complejos e implicaciones a veces internacionales.

A estos efectos recordemos que corresponde al interesado probar la realidad de sus gastos o deducciones, pero ante una factura con “apariencia” de legalidad la Inspección tendrá que realizar las investigaciones oportunas para rechazarla o demostrar su falsedad aunque sea por indicios.

Así, no se admiten las cuotas soportadas en “documentos irregulares” como cuando el supuesto proveedor es desconocido, no está censado y utiliza identidad falsa pues *es la empresa quien responde* de la falsedad de las facturas, debiendo el destinatario vigilar quiénes son sus proveedores o la entrada de las mercancías, y ello aunque la Inspección no realice actuaciones ante los falsos proveedores o no niegue la realidad de las entregas, no se le sancionó porque fue la propia empresa quien denunció la falsedad a la Administración (AN 14-07-2000); la efectividad del supuesto servicio y de forma concreta, específica y real lo debe acreditar el destinatario que pretenda deducírsela (TEAC 27-06-2007).

En muchos casos *no es fácil sacar conclusiones* tributarias antes las llamadas “facturas falsas” porque no siempre es posible llegar a conocer la realidad que encubren y esta puede ser muy diversa, desde un reparto encubierto de beneficios hasta una estafa de los empleados, por lo que su tratamiento tributario debe ser acorde con los hechos y antecedentes que se acrediten en cada caso concreto. Para ello conviene insistir en la flexibilidad de los medios de prueba cuando se trate de justificar *un gasto* en un impuesto que grava la renta real obtenida, frente a los especiales requisitos para admitir el *IVA soportado* (entre ellos que la operación esté sujeta y que lo repercuta el sujeto pasivo que realmente efectuó una entrega o un servicio (art. 97.1 de la Ley del IVA y 106.3 de la LGT).

Así, cuando un proveedor real entrega una factura pero con el nombre de otro falso o inexistente, al cliente se le debería admitir ese gasto en el impuesto sobre sus beneficios pero se le podría quitar el IVA deducido sin perjuicio de que luego reclame la rectificación de aquella factura al proveedor real según lo previsto en la normativa del IVA. Entre los numerosos pronunciamientos sobre casos concretos destacamos:

– No se admite el IVA de unas facturas sobre unos supuestos informes que no se acreditaron porque el impuesto no se devengó y sin perjuicio del derecho a la devolución si lo ingresó el emisor (AN 18-02-2004).

– Se admite la deducibilidad en el IRPF pero no en el IVA de una factura con un NIF inexistente, incluso cuando el receptor presentó querella contra el emisor y sin perjuicio de lo que pueda decidir la sentencia penal y el derecho a rectificar las facturas (TS 06-11-1998, TSJ Cataluña 23-12-2004).

– Aunque se sobreseyó la causa por delito fiscal cabe regularizar en vía administrativa sin admitir esas compras ya que el Juzgado no se pronunció sobre la realidad de aquellas supuestas compras (TEAC 11-10-2006).

– No se admite la amortización de un inmovilizado amparado en unas facturas de una sociedad inactiva y no se acreditó el pago ni los supuestos servicios recibidos (TEAC 20-01- 2005).

– No se admite el gasto pues aunque la factura era completa el inspeccionado no demostró la realidad del supuesto servicio recibido (TS 05-02-2007).

En muchos casos de utilización de facturas “falsas” existirán responsabilidades penales ya sea por delito fiscal, estafa o falsedad documental no siempre fáciles de personificar.

Un caso muy conocido es el de las llamadas “tramas” para defraudar el IVAen el que se utilizan cadenas de sociedades instrumentales que se van repercutiendo un IVA que no se ingresa pero otro se deduce… El problema es delimitar la responsabilidad tributaria o penal de cada uno y sobre quién puede actuar la Inspección.

La reciente jurisprudencia del Tribunal S. de las *Comunidades Europeas* dice que no se admite el IVA soportado en aquellas “facturas falsas” si el comprador pudo conocer que se trataba de un fraude (06-07-2006), pero “no puede verse afectado” si no tuvo ni pudo tener conocimiento del fraude de otros (12-01-2006, 11-05-2006). Para afrontar este importante problema en ciertos sectores (informática, vehículos) la Ley 36/2006 introdujo un nuevo supuesto de r*esponsabilidad “subsidiaria”* del destinatario si éste pudo “razonablemente presumir” que el impuesto no se iba a declarar o ingresar por cualquiera de la cadena (art. 87.5 LIVA). La intención es clara pero entendemos que no resuelve otros problemas más inmediatos: por un lado es una responsabilidad administrativa cuando en la mayoría de los casos suele haber responsabilidades penales; por otro, esa responsabilidad implicaría admitir la regularización en los emisores cuando muchas veces el autor o inductor del fraude es el propio receptor de las facturas.

**La contabilidad como prueba**

En realidad no existe ninguna presunción de certeza frente a terceros de lo contabilizado por un empresario o profesional (art. 31 CCo). En principio su valor probatorio es el propio de los documentos privados y como tal hace prueba contra el titularde dicha contabilidad (el empresario), pero si un tercero ya sea cliente, empleado o la Inspección quiere aprovecharse de ella habrá de aceptarla también en la parte que le perjudique (art. 1228 CC).

Pero en la práctica la contabilidad tiene gran importanciaprobatoria y cuando

existe una contabilidad la Inspección normalmente se centra en comprobar el soporte documental de los apuntes y asientos contables e investigar si hay ingresos o elementos no contabilizados. Es más, la propia Ley del IS dice que la base imponible parte “del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio” como punto de partida para luego hacer los ajustes fiscales que correspondan y, entre otros aspectos, regula las consecuencias tributarias de la ocultación de bienes o derechos en contabilidad o de las revalorizaciones contables no autorizadas (arts. 140 y 141 de la Ley 43/1995).

Destacamos:

1. La mera contabilización de un gasto no prueba ni su realidad, ni su necesidad y para que se admita a efectos fiscales deberá justificarse por el interesado (TS 27-02-1989).

2. Se califica de rendimiento del capital el pago de una “deuda” que estaba contabilizada en favor de un socio pues no se acreditó el origen de la misma ni la contraprestación del socio (TEAC 28-05-1998).

3. Ahora bien, si no existen otras pruebas en contra la contabilidad puede servir para destruir algunas presunciones legales. Así, frente a la presunción genérica de retribución del IRPF o IS se admite que no hay pago de intereses en un préstamo cuando no figuran contabilizados (TEAC 25-11-1988). Caso distinto son las “operaciones vinculadas”

4. Se puede llegar a aceptar la realidad de un gasto o una compra por estar contabilizado como ingreso en el vendedor o prestador del servicio (TS 10-07-1989).

5. A veces no se admiten como prueba unos libros presentados en los Tribunales porque no estaban diligenciados y no se aportaron a la Inspección (AN 18-06-1996).

6. A veces el requisito de contabilización no es esencial para disfrutar de los beneficios fiscales pero otras sí lo es. Por ejemplo, no se acepta una mayor plusvalía exenta por reinversión consignada en una declaración complementaria porque el nuevo valor de venta aunque pudiera ser real no estaba contabilizado ni declarado en plazo (TEAC 19-12-1996).

Por otra parte, el hecho de que la contabilidad esté depositada o auditadasegún la normativa mercantil no implica necesariamente un mayor grado de certeza frente a la Inspección, aunque podría aportarse como prueba “pericial” ante cualquier Tribunal.

Ante una contabilidad auditada o no la Inspección siempre podrá “destruir” esta prueba aportando otras sobre operaciones no contabilizadas o no justificadas, como pueden ser facturas, contratos, inversiones o ingresos en cuentas bancarias no contabilizadas, etc..

Por último, de igual forma que la mera contabilización de un gasto no prueba su carácter deducible, entendemos que la falta de contabilizacióndel mismo no siempre es suficiente para rechazarlo ya que el principio de inscripción contable recogido en el art. 19 de la LIS no es el único aplicable en materia probatoria.

Supongamos que la Inspección descubre que no se ha contabilizado *ni la compra ni la venta* de unos determinados productos.

Si fuera posible conocer el verdadero valor de la compra y de la venta no tiene

sentido considerar beneficio el importe de la venta pues atentaría contra el principio de capacidad de pago y la obligación de “regularizar” que tiene la Inspección, ya sea a favor o en contra del contribuyente. Tampoco procedería acudir a una “estimación indirecta” para calcular el beneficio pues se trata de una magnitud perfectamente conocida. Todo ello sin perjuicio de las sanciones que correspondan por aquella anomalía contable.

**VALOR PROBATORIO DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS**

En la práctica los hechos declarados por el interesado ante la Administración tienen una gran trascendencia probatoria. Esa declaración de hechos se efectúa normalmente a través de los distintos modelos de autoliquidaciones o declaraciones que deben presentarse por los diversos impuestos (arts. 119 y 120 LGT).

Entre otros datos, operaciones y calificaciones jurídicas allí también se declaran “hechos” tales como, p. ej., que se ha vendido un inmueble, que se han cobrado tantos intereses, que se han efectuado ventas por un determinado importe, etc. La LGT contiene diversos preceptos relativos al valor probatorio de los hechos declarados por el interesado, entre otros:

– En cuanto a su eficacia frente al *propio declarante* dice 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” (art. 108.4).

– Ahora bien, si se van a utilizar en la regularización *de otros contribuyentes* también se presumen ciertos “pero deberán ser contrastados cuando el obligado tributario *alegue la inexactitud o falsedad* de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique o aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas” (arts. 108.4 y 132.2).

– También se afirma que “la presentación de una declaración *no implica aceptación* o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria” (art. 119.1). Pero la Administración “*podrá utilizar* los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos” (art. 129.2).

– También permite que el propio declarante *pueda rectificar* los datos previamente declarados mediante declaraciones complementarias o sustitutivas (arts. 120.3 y 122).

– Por su parte la Administración también podrá rectificar los datos declarados ejerciendo sus facultades de *verificación, comprobación e investigación* (arts. 120.2 y 145).

– Y ante los problemas específicos que plantea la prescripción la nueva LGT acentúa el valor probatorio de las autoliquidaciones al exigirlas para compensarse bases o cuotas generadas en ejercicios prescritos (art. 106).

A la vista de esos preceptos y sin entrar en las conocidas polémicas doctrinales al respecto, en general se viene aceptando que el valor probatorio de “los hechos” declarados por el contribuyente en las correspondientes declaraciones y autoliquidaciones sería el equivalente a la “confesión extrajudicial” y de acuerdo con el Código Civil ello implica que las declaraciones hacen prueba de los hechos que sean favorables para la Administración pero no de los favorables al declarante. A efectos prácticos podríamos extraer las siguientes conclusiones según que los hechos hayan sido o no declarados por el interesado o un tercero:

1. Si el propio contribuyente no ha presentado declaración o no ha consignado unos determinados hechos será la Administración quien tenga que probar los hechos que le impute para poder girarle una liquidación (art. 105.1). Por ejemplo, la Administración deberá probar que el contribuyente ha cobrado un determinado sueldo o que existen unas ventas no declaradas.

2. Para ello la Inspección podrá utilizar cualquier medio de prueba incluidas las declaraciones tributarias presentadas por terceras personas, sobre todo aquellas declaraciones que sirven específicamente para suministrar información como pueden ser los resúmenes anuales de retenciones o de operaciones con terceros (modelos 190, 192, 347, 349, etc.), en los que el tercero le imputa haber cobrado, pagado, vendido … determinadas cantidades.

Como vimos, estas “imputaciones” del tercero se presumen ciertas pero si el interesado las niega entonces la Administración tendrá que “contrastarlas” ya sea pidiendo al tercero que las ratifique o haciéndose de otras pruebas que las acrediten (art. 108.4).

Así, si una empresa declara en el modelo 190 haberle pagado una determinada cantidad a un empleado y éste no la declaró pero no lo niega podría girarse la liquidación oportuna, pero si lo negara entonces la Inspección tendría antes que contrastar aquella imputación de la empresa, p. ej., pidiéndole las hojas de salarios, el contrato o los medios de pago.

3. Cuando el propio contribuyente sí ha declarado unos hechos determinados estos hacen prueba en su contra (se presumen ciertos “para ellos”), salvo que él mismo pruebe que se equivocó al declararlos. P. ej., si declaró haber vendido 100 la Inspección no tiene que probarle esas ventas aunque sí podrá investigar y descubrir que vendió más de lo declarado.

Tratándose de gastos, deducciones o beneficios fiscales en favor del contribuyente no bastaría como prueba su simple declaración sino que el contribuyente tendría que justificarlos o probarlos si así lo requiere la Inspección (TS 25-09-1987).

4. Por otra parte, si una vez presentada una declaración considera que se equivocó podrá rectificarla. Y si durante una inspección el contribuyente observa que en la declaración que se está comprobando olvidó deducirse algunos importes en su favor como pueden ser deducciones por hijos, por inversiones, por compra de vivienda, por retenciones practicadas, etc., para que se admitan no necesita acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones sino que basta con probar ante la Inspección que realmente tenía derecho a esa deducción que no se aplicó en su declaración.

Entre los numerosos pronunciamientos de los Tribunales sobre temas concretos destacamos los siguientes:

– No se admite el mayor valor dado a unas acciones en una declaración complementaria del I. Patrimonio porque sólo pretendía reducir la plusvalía al venderlas (TS 08-03-2002).

– Una simple declaración por el I. Patrimonio diciendo que se tenían Pagarés del Tesoro no basta para justificar el origen de unas inversiones que descubre la Inspección (TS 19-10-1992, TEAC 07-07-1993).

– No se admite el dinero en efectivo declarado en una complementaria del I. Patrimonio pues aunque produzca efectos favorables para la Administración (el pago de éste impuesto), en realidad pretende un efecto desfavorable como sería evitar un “incremento no justificado de patrimonio” en el IRPF (AT Burgos 15-12-1988).

– Se estima que un inmueble se había “desafectado” de la actividad económica porque se dio de baja en el IAE y lo declaró en el I. Patrimonio como no afecto pese a que en el IRPF luego lo trató como rendimiento de actividad económica (TSJ Castilla y León 24-07-2001).

– Si se deducen unas mayores retenciones de las que figuran en el certificado por la conocida técnica de “elevación al íntegro” su procedencia la tiene que probar el interesado y no la Administración (TEAC 20-12-1995).

– Se admiten las retenciones deducidas cuyos certificados no pudo aportar pues el Ayuntamiento que le había retenido se negó a entregárselos. La Administración no las cuestionó y pudo conocerlas por los resúmenes anuales de retenciones (AN 20-06-1997).

– Ante unas supuestas “facturas falsas” el interesado dice a la Inspección que en realidad no llegó a deducírselas pero sin acreditarlo con los libros correspondientes. Se estimó haberlas deducido porque junto a otros indicios también se habían declarado en el modelo 347 de ingresos-pagos (TEAC 17-12-1997).

– Se anula una liquidación en la que no se admitieron gastos por leasing porque la Inspección debió previamente requerir de forma expresa a la empresa para que justificara su afectación exclusiva a la actividad (TEAR Madrid 22-12-1995).

– Pese a que en la declaración del I. Patrimonio se había declarado una finca como bien ganancial se admite que a efectos de la herencia se trate como bien privativo del cónyuge supérstite pues lo acreditó en la prueba practicada ante el Tribunal competente (TS 22-06-1995).

– Se admite la existencia de relación laboral con el director de la empresa aunque no había contrato de trabajo porque percibía sus nóminas mensuales, estaba dado de alta en la Seguridad Social y se le habían hecho las retenciones correspondientes (AN 04-06-2004).

Por último, cuando se trate de probar unos hechos que pudieran determinar una condena por delito fiscalen el campo de lo penal no siempre se acepta aquella presunción de veracidad respecto a los datos declarados por el contribuyente. Así, en algún caso más que discutible no se estimaron probadas las ventas declaradas por el inculpado porque la Inspección no aportó la prueba de las mismas.

**VALOR PROBATORIO DE LAS ACTAS Y DILIGENCIAS DE LA**

**INSPECCIÓN**

En la LGT hay sendos preceptos sobre el valor probatorio de las Actas que extiende la Inspección y las Diligencias que se pueden extender en cualquier procedimiento tributario.

En cuanto a las actas “tienen la naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”, y luego añade que “los hechos *aceptados* por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en *error de hecho*” (art. 144).

En términos similares se pronuncia sobre los *hechos* recogidos o aceptados en las diligencias que se pueden extender no sólo en los procedimientos inspectores, aunque aquí incluso presume ciertas las “manifestaciones” vertidas por el obligado objeto del procedimiento (art. 107).

Una muestra de ese valor probatorio son las limitaciones que existen para hacer una nueva liquidación si antes se había hecho un acta “previa” o para regularizar las obligaciones formales que ya fueron examinadas y documentadas en anteriores diligencias (v. art. 154.6 R.).

En términos similares ya se expresaba la anterior normativa que fue confirmada por el T. Constitucional (26-04-1990) y el Tribunal Supremo (22-01-1993), pero entendiendo siempre que se trata de dos presunciones que admiten prueba en contrario y referidas siempre a “hechos” y nunca a elementos o calificaciones jurídicas, ni a los juicios de valor o simples opiniones recogidas en las actas y diligencias que extiende la Inspección.

1. Si la Inspección hace constar en acta que una vez examinadas las facturas emitidas resulta que las ventas no declaradas son tantas, o que no se han aportado justificantes de gastos por tal importe. Estos hechos se presumirán ciertos aunque admiten prueba en contrario.

2. Pero si dice que los tipos impositivos o las exenciones aplicadas son incorrectas, o que tales gastos no son deducibles o que se han cometido infracciones. Tales afirmaciones suponen “calificaciones jurídicas” y éstas nunca se presumen ciertas o probadas aunque estén recogidas en diligencia o actas.

Veamos con más detalle el alcance práctico de aquellas dos presunciones.

**Los hechos consignados en las actas y diligencias**

Esta presunción ha sido muy cuestionada pero en realidad no es exclusiva de la Inspección de los Tributos pues también existe en relación con los hechos recogidos en las actas de la Inspección de Trabajo o las denuncias de los Agentes de Tráfico, etc. e incluso con carácter general en el artículo 137.3 de la LPA.

La presunción de certeza es admitida por los Tribunales pero entendiéndola siempre dentro del principio de la libre valoración de la prueba por los Jueces y relativa “exclusivamente” a los hechos comprobados directamente por el inspector o funcionario y no a simples opiniones que consigne en las actas o diligencias.

Aquella presunción de veracidad no implica que las actas o diligencias gocen de preferencia probatoria o mayor relevancia que los demás medios de prueba que puedan aportarse, pero la presunción opera incluso aunque no hayan sido aceptados o reconocidos por el interesado. Así, se admiten como válidos unos hechos recogidos en diligencia que firmó el interesado aunque luego manifestara que lo hizo sólo para recoger el duplicado, pues no aportó ninguna prueba que desvirtuara aquellos hechos (TEAC 11-01-1995).

Por otra parte, a las actas y diligencias de la Inspección el Tribunal Constitucional le reconoce una mayor importancia probatoriaen la vía administrativa y contenciosa que en la penal pues en la primera el contenido de las actas no tiene la consideración de simple denuncia “pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo” (TC 26-04-1990).

Ahora bien, en vía judicial no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y se insiste en la libre apreciación judicial del conjunto de todas las prueba, sobre todo en el proceso penal donde las actas tendrán el valor de prueba documental que el juez libremente apreciará junto con las demás pruebas aportadas sin que pueda suponer trasladar la carga de la prueba de la inocencia al sujeto pasivo (STC 76/90, 14/97, 169/98, TS 23-12-1991).

Supongamos que el inspector extiende una diligencia en los locales de la empresa diciendo que vista la contabilidad y los documentos exhibidos por el interesado resulta que existen ventas al contado no contabilizadas por tal importe.

Si luego el contribuyente negara estas ventas sin aportar ninguna prueba en contra, un Tribunal administrativo o de lo contencioso es probable que acepte aquellos hechos sin necesidad de que la Inspección tenga que aportar los documentos que examinó y devolvió al interesado.

Pero si la inspección acaba en un presunto delito fiscal es muy probable que el Juez de lo Penal exija como prueba de las ventas no contabilizadas aquellos documentos que fueron examinados por la Inspección, al menos si el contribuyente niega los hechos recogidos en diligencias e incluso aunque suscribiera en su día aquella diligencia.

En cualquier caso, para que opere aquella presunción de veracidad es necesario que los hechos queden *claramente reflejados* en las actas o diligencias sin que valgan redacciones ambiguas, genéricas o incompletas, y siempre admiten prueba en contrario. Así, por ejemplo, frente a una diligencia donde el agente tributario presume que el titular de una actividad en módulos trabaja toda la jornada sin apoyarse en hechos concretos, se aceptan los testimonios de varios clientes declarando que sólo trabajaba 4 horas y el resto su familia (TSJ Murcia 31-12-2002); o se anula un acta porque no se especifican qué gastos concretos no admite la Inspección como no deducible y las razones para no admitirlos (TEAC 17-10-1989).

**Los hechos aceptados o manifestados por el interesado en las actas y diligencias**

Junto a aquella presunción legal el art. 61 del antiguo R. añadía que en ningún caso el interesado *podrá impugnar* los hechos y elementos determinantes de “las bases tributarias” a los que prestó su conformidad, salvo que también pruebe haber incurrido en error de hecho.

Y en términos parecidos se pronuncia ahora el art. 156.5 LGT sobre las llamadas actas “de conformidad” .

En general la Jurisprudencia viene dando a aquella presunción el valor de la confesión extrajudicial, esto implica que las simples “*manifestaciones*” del interesado en su favor no le eximen de su obligación de probar los hechos que le beneficien, pero se presumen ciertos los que les perjudiquen aunque siempre cabe la posibilidad de que los hechos manifestados o reconocidos por el interesado luego pueda desvirtuarlos él mismo aportando otras pruebas de su error (TS 10-05-2000, 28-05-1991, 30-05-1981).

Supongamos que el contribuyente o su representante firman una diligencia aceptando que los gastos de personal deducidos pero no justificados ante la Inspección son 10.000 euros.

En base a esa diligencia el inspector podrá extender el acta con la liquidación correspondiente no admitiéndole aquellos gastos. Pero si “antes” de efectuar la liquidación se encuentran y aportan más justificantes de gasto de personal que desvirtúen aquella afirmación recogida en diligencia entonces la Inspección debe admitirle los nuevos gastos justificados.

Esta presunción obliga a que el contribuyente tenga mucho cuidado con los hechos que afirme, reconozca, o preste su conformidad en las diligencias o actas de la Inspección.

Especialmente cuando no le consten con seguridad ya que después puede resultarle imposible demostrar lo contrario. Pensemos, p. ej., que el contribuyente reconoce en diligencia haber recibido en efectivo una determinada cantidad por ventas que no ha contabilizado, una vez firmada esa diligencia después le será difícil si no imposible probar lo contrario.

Por último, recordemos que estas presunciones sólo operan respecto a los hechos y nunca sobre calificaciones jurídicas, aunque preste su conformidad el contribuyente.

Por ello siempre puede recurrir las actas que haya firmado en “conformidad”, ya sea desvirtuando los hechos que allí constan o ya sea cuestionando las calificaciones jurídicas. Ahora bien, la LGT introdujo una excepción al regular las nuevas Actas con Acuerdo donde éste se extiende a todo el contenido del acta y existen especiales limitaciones para impugnarse.