

**ASPECTOS ACTUALMENTE CONTROVERTIDOS SOBRE LA
PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA**

***CURRENTLY CONTROVERSIAL ASPECTS OF EVIDENCE IN TAX
PROCEDURE IN SPAIN***

Rev. Boliv. de Derecho N° 24, julio 2017, ISSN: 2070-8157, pp. 226-261



Francisco J.
MAGRANER
MORENO

ARTÍCULO RECIBIDO: 20 de abril de 2017

ARTÍCULO APROBADO: 4 de mayo de 2017

RESUMEN: La Ley General Tributaria, tras efectuar una remisión a lo establecido en la normativa de derecho privado para regular la prueba en los procedimientos tributarios, especifica y valora los medios de prueba que van a ser de mayor relevancia en este ámbito jurídico. Entre ellos, sobresalen, por su frecuente uso y significativa valoración, la factura y las presunciones. No obstante, la delimitación de dichos medios como prueba dista de ser de exclusiva construcción legal, en concreto, debido a la ingente labor que para su recta apreciación está ejerciendo la jurisprudencia. De otro lado, analizaremos dos aspectos relativos a la prueba que por su falta de acotación legal son objeto de una controvertida interpretación jurisprudencial. Nos referimos al momento de aportación de las pruebas y a la valoración de la prueba ilícita.

PALABRAS CLAVE: Ley General Tributaria; prueba; medios de prueba; tributos; procedimiento tributario; factura; presunciones; prueba ilícita.

ABSTRACT: After making a reference to what is established in private law regulations regarding means of proof in tax procedures, the General Tax Law specifies and assesses the evidence that will be of greater relevance in this legal area. Invoice and presumptions stand out as means of proof, due to their frequent use and significant valuation. However, the delimitation of such means as evidence is far from being an exclusive legal construction, particularly because of the sizeable work of jurisprudence related to their correct assessment. Additionally, we analyze two aspects of the evidence that lack legal delimitation and are, therefore, subject to controversial judicial interpretation, namely, when to provide evidence and how to assess inadmissible evidence.

KEY WORDS: General Tax Law; evidence; means of proof; taxes; tax procedure; invoice; presumptions; inadmissible evidence.

SUMARIO.- I. Consideraciones previas.- II. La interacción con otras ramas del ordenamiento jurídico.- III. Los medios de prueba y su valoración: aspectos generales.- 1. La factura como medio de prueba.- 2. Las presunciones en materia tributaria.- 3. Momento de aportación de las pruebas.- 4. La prueba ilícita.- IV. A modo de conclusión.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS.

El punto de partida para el estudio de la prueba en los procedimientos tributarios se encuentra en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT)¹. Ley que constituye el eje central del ordenamiento tributario, donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Así lo ha sido desde su introducción en el sistema jurídico español en 1963, tras sus diversas e importantes reformas, y lo es con la Ley vigente de 2003².

Aunque la LGT se refiere en muchos de sus preceptos a materias relacionadas con la prueba, de manera específica dedica a su regulación los artículos 105 a 108, en los que se disponen determinadas reglas en torno a, respectivamente, la carga de

1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que derogó la Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

2 Las disposiciones contenidas en las normas de Derecho administrativo actúan de manera supletoria en el ámbito procedimental del Derecho tributario. Así se reconoce expresamente en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas, cuando dice que: "1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales. 2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa..."

• Francisco J. Magraner Moreno

Doctor en Derecho (cum laude), Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València (España), Abogado, Miembro de la AEDAF, conferenciante sobre distintas materias de Derecho Tributario en, entre otras, las siguientes entidades: Colegios de Abogados, Fundación ADEIT, Cámara de Comercio, ILADT (Colombia, Venezuela, Perú, Méjico, Bolivia, Guatemala, etc.), Centro Regional del Instituto de Estudios Fiscales de Valencia y en diversas universidades españolas y extranjeras (UIMP, Santiago de Compostela, UDIMA, UB, Granada, Harvard, UCLA, Queen Mary of London, etc.). Publicaciones, entre otras, en las revistas nacionales y extranjeras, siguientes: CIVITAS REDF, Crónica Tributaria, Impuestos, Actualidad Tributaria, Ciss Comunicación, Tribuna Fiscal, Técnica Tributaria, European Taxation, EC TAX Review, INTERTAX, Quincena Fiscal, CEF, etc. Libros publicados en diversas editoriales, entre otras: Tirant lo Blanch, Aranzadi, Tecnos, Wolter Kluwers, etc., entre otros: Comentarios a la Ley y al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, VVAA, Tirant lo Blanch (2017); Derecho y práctica tributaria, VVAA, Tirant lo Blanch (2016) y Wolter Kluwers (2015); La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas, Tirant lo Blanch (2012); La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, Instituto de Estudios Fiscales, (2009); El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Tirant lo Blanch, (10 ediciones); La tributación de los artistas y deportistas, Editorial Ciss (1995); Dirección de trabajos de investigación y tesis doctorales; Estancias de investigación en universidades extranjeras: Harvard, UCLA, Cardiff, etc. Correo electrónico: francisco.magraner@uv.es.

la prueba, las normas sobre medios y valoración de la prueba, el valor probatorio de las diligencias y las presunciones en materia tributaria³.

Respecto de la carga de la prueba -el *onus probandi*-, la LGT no hace más que especificar para el ámbito tributario un principio ya clásico del ordenamiento jurídico, en virtud del cual se establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo⁴.

El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo⁵, tiene carácter inquisitivo, el contribuyente se enfrenta a la administración tributaria, no existe un juez imparcial que tome una decisión en función de lo que cada parte demanda⁶. En este sentido, el Tribunal Supremo español ha establecido que al tratarse de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba “pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular; aún no alegados por éste”⁷.

El procedimiento se impulsa de oficio. El funcionario es el que dirige el procedimiento, sin embargo, ello no ha obstado a que la intervención de los contribuyentes haya ido también ocupando un lugar cada vez más relevante, quizá como consecuencia de una creciente regulación legislativa de talante más proporcional⁸, quizá por un mejor posicionamiento de los tribunales en torno

- 3 Ya hemos dicho en otro lugar, contestando a la pregunta ¿por qué es tan importante la prueba en los procedimientos tributarios? que, para BENTHAM “el arte de todo proceso no es esencialmente otra cosa que la correcta administración de las pruebas. La prueba puede definirse como aquel conjunto de operaciones que tratan de obtener la convicción psicológica del juez o de la Administración (en definitiva, del funcionario encargado de aplicar la norma) respecto de un dato –procesal o administrativo- determinado” (Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M. A., ALONSO GONZÁLEZ, L., GARCÍA NOVOA, C., MARANER MORENO, F., MERINO JARA, I., SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: *Derecho y práctica tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 603).
- 4 Son abundantes los estudios científicos que existen sobre la prueba en el Derecho tributario, en todos ellos se afirma pacíficamente este criterio legal sobre la carga de la prueba. Entre otros, véanse, CAYÓN GALIARDO, A. M.: “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista técnica tributaria*, núm. 97, 2012, pp. 13-32; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, *Civitas. REDF*, núm. 94, 1997, pp. 185-198; MERINO JARA, I.: “La prueba en materia tributaria”, *Fundamentos de Derecho: revista del Colegio de Abogados de Cáceres*, núm. 36, 2005, pp. 47-49; PALAO TABOADA, C.: “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: art. 114”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 2, 1991, pp. 257-278; RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La prueba en derecho tributario: formación y preconstitución de la prueba en derecho tributario*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “A vueltas con los problemas de la prueba en el Derecho Tributario”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y Casos prácticos*, núm. 325, 2010.
- 5 La Ley 39/2015, en su exposición de motivos, define de manera muy didáctica el procedimiento administrativo como el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración.
- 6 El Tribunal Supremo ha reconocido de manera taxativa que las garantías de publicidad, contradicción y defensa en el procedimiento de Inspección no alcanzan la misma intensidad y plenitud que en sede judicial (STS de 4 de mayo de 2015 -recurso 580/2014-).
- 7 SSTs de 1 de julio de 2010 (recurso 2397/2005); y, de 20 de julio de 2016 (recurso 3338/2015).
- 8 Prueba de la evolución normativa hacia un postulado más garantista con los derechos de los contribuyentes en el ámbito de la prueba dentro del procedimiento tributario lo podemos deducir del contenido del apartado

al afianzamiento de las garantías constitucionales del administrado, lo que les ha permitido una mayor presencia en el procedimiento, por ejemplo, permitiendo la presentación de pruebas, la formulación de alegaciones, incluso la posibilidad de suspender temporalmente las actuaciones administrativas⁹.

La idea que se desprende del *onus probandi* es que dentro del procedimiento tributario el que quiera demostrar un hecho debe probarlo, tanto si es el contribuyente el que pretende defender la aplicación de una exención o la deducibilidad de un gasto, como si es la Administración tributaria la que quiere contradecir lo declarado por el contribuyente o tiene la intención de completar, integrar o imputar un hecho imponible. No cabe duda alguna de que la prueba constituye el centro de gravedad esencial para invocar un derecho y/o para denegarlo. El *onus probandi* se erige como un principio esencial en este ámbito y sostiene el principio a la presunción de inocencia, de tal manera que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo¹⁰.

El Tribunal Supremo español así lo viene entendiendo, lo que le ha permitido indicar que el artículo 105 LGT es un precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración, de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar los hechos en que descansan las liquidaciones que practique, sin que *a posteriori* se pueda desplazar la carga de la prueba al que niega tales hechos, convirtiendo aquella en una *probatio diabolica* referida a hechos negativos¹¹. *A fortiori*, en beneficio de la justicia tributaria, se ha matizado la doctrina de la carga de la prueba en aplicación del principio de la buena fe en su vertiente

2, del artículo 105 LGT, en el que se establece que “Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración.” Asimismo, entre los derechos y garantías de los contribuyentes que se recogen en el artículo 34 LGT, su apartado 1.h), se incluye el “derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los aportó”.

- 9 De este modo, el artículo 150 LGT, en su apartado 4, establece los llamados “días de cortesía”, al indicar que: “El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.”
- 10 Como nos recuerda el TC, en su Sentencia 138/2016, de 18 de julio de 2016...el derecho a la presunción de inocencia se configura, en tanto que regla de juicio y desde la perspectiva constitucional, como “el derecho a no ser condenado sin pruebas de cargo válidas, lo que implica que exista una mínima actividad probatoria realizada con las garantías necesarias, referida a todos los elementos esenciales del delito, y que de la misma quepa inferir razonablemente los hechos y la participación del acusado en los mismos (STC 112/2015, de 8 de junio, FJ 7), de modo que, como declaró la STC 189/1998, de 28 de septiembre, FJ 2, sólo cabrá constatar la vulneración del derecho a la presunción de inocencia cuando no haya pruebas de cargo válidas, es decir, cuando los órganos judiciales hayan valorado una actividad probatoria lesiva de otros derechos fundamentales o carente de garantías, o cuando no se motive el resultado de dicha valoración, o, finalmente, cuando por ilógico o por insuficiente no sea razonable el *iter* discursivo que conduce de la prueba al hecho probado.”
- 11 Sentencia el TS de 18 de febrero de 2000 (recurso 3537/1995). Pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración (Sentencias de 15 de febrero de 2003 -recurso 302/1998-; de 5 de julio de 2007 -recurso 251/2002-; de 26 de octubre de 2007 -recurso 88/2003-; de 12 de noviembre de 2008 -recurso 370/2004-).

procesal, en el sentido de que cuando para una de las partes (por ejemplo, para la Administración) resulta más fácil acreditar la prueba que para la otra, ello ha de repercutir sobre aquella carga trasladando la necesidad de probar a quien tenía más facilidad para ello (doctrina de la "facilidad de prueba")¹².

II. LA INTERACCIÓN CON OTRAS RAMAS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

El artículo 106 LGT, en su apartado 1, dispone que "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas sobre los medios y valoración de la prueba que 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".

En general, por tanto, existe una remisión a la normativa contenida en el derecho privado sobre los medios de prueba y su valoración, remisión que como señala el precepto anteriormente transcrito no deja de tener un carácter residual, puesto que su aplicación se encuentra subordinada a que la propia LGT no establezca una limitación a la misma.

En España, la apuntada regulación general se encuentra actualmente insita, principalmente, en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)¹³. Sin embargo, no deben desdeñarse otras disposiciones -incluidas las contenidas en la Constitución Española (CE)-, que juntamente con aquella conforman el vasto perímetro que abarca el corpus normativo de la prueba.

De este modo, los artículos 9.3 -principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos-, 18 y 24.2 de la CE -derecho a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías- otorgan a la actividad

12 Sentencia del TS de 29 de marzo de 2007 (recurso 8073/2003). Resultan ya de común conocimiento las reglas que rigen la carga de la prueba, son las siguientes: primera, la normalidad: *incumbit probatio qui dicit, no qui negat* (217.2 LEC; 105.1 LGT); segunda, la razonabilidad: motivación razonada y ausencia de arbitrariedad; tercera, la proporcionalidad: no cabe exigir esfuerzos probatorios desmesurados (*probatio diabolica vs. probatio angelical*), debe existir una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido (por ejemplo, en las entradas en el domicilio de los contribuyentes, STC 66/1985); y, por último, la disponibilidad y la facilidad probatoria: para los casos en que las pruebas resultan difíciles de aportar, aun habiendo desplegado el contribuyente toda la actividad posible, de tal modo que si la Administración tributaria estima que algún elemento debe ser acreditado en mejor forma, debe colaborar con el contribuyente en dicha actividad. En este sentido, el Tribunal Supremo nos recuerda que "cada parte soporta la carga de la prueba de las condiciones fácticas de la norma en que se basa su pretensión; regla, a veces, corregida por el criterio de la mayor facilidad de una de las partes en la aportación de la prueba concreta y por el de la participación del órgano jurisdiccional en la investigación de los hechos. En este sentido se ha manifestado en ocasiones el Tribunal Supremo; así, en Sentencia de 20 mar. 1989, señala: "... El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra...". Igualmente, en Sentencia de 26 jul. 1996, expresamente se señala que el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba. Por consiguiente, ha de atenderse también al cumplimiento de la doctrina legal que, dentro del marco del juego de la carga de la prueba, atribuye, en definitiva, el "onus probandi" a quien, por su posición y función, dispone o tiene "más facilidad" para asumirlo" (Sentencia de 9 de abril de 2015, recurso 2446-2013). La LGT exige que tanto la Administración tributaria como los contribuyentes prueben aquello que les pudiera beneficiar, salvo casos concretos, como la prescripción, que debe ser aplicada de oficio por la Administración y por los Tribunales (art. 69.2 LGT).

13 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

probatoria rango de derecho fundamental. De tal modo que actualmente queda fuera de toda discusión que la utilización de los medios de prueba pertinentes se erige en un derecho fundamental en cualquier tipo de procedimiento, derecho que consiste básicamente en que las pruebas propuestas sean admitidas y practicadas debidamente¹⁴

Resulta también significativo el contenido del artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ)¹⁵, del cual nos ocuparemos detenidamente más adelante, cuando establece que en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe y “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”. Precepto este que ha dado fruto a una importante doctrina jurisprudencial en torno al concepto de “prueba ilícita” y los efectos que de ella se derivan¹⁶.

III. LOS MEDIOS DE PRUEBA Y SU VALORACIÓN: ASPECTOS GENERALES.

Como hemos indicado anteriormente, en relación con los medios de prueba y su valoración la legislación tributaria efectúa, por un lado, una remisión a lo establecido tanto en el Código Civil como en la LEC, y, de otra parte, establece la valoración de ciertos medios de prueba “propios” para esta específica materia¹⁷.

14 El TS considera que la valoración errónea e ilógica de las pruebas testificales practicadas en sede judicial y de determinadas pruebas documentales es motivo suficiente para casar una sentencia de instancia (Sentencia de 4/5/2015, recurso 580/2014). Según la Sentencia del TC 244/2005, de 15 de octubre una vez admitidas y practicadas las pruebas declaradas pertinentes, a los órganos judiciales les compete también su valoración conforme a las reglas de la lógica y de la sana crítica.

15 Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

16 La Sentencia del Tribunal Constitucional español 114/1984, de 29 de noviembre, importó a España la teoría en virtud de la cual no deben admitirse aquellas pruebas que se hayan obtenido vulnerando algún derecho fundamental. “En suma, puede traerse a colación la doctrina establecida por la Corte Suprema de los Estados Unidos respecto de la *evidence wrongfully obtained* y de la *exclusionary rule*, en cuya virtud, en términos generales, no puede admitirse judicialmente el material probatorio obtenido con violación de la IV Enmienda a la Constitución. Así, en *United States v. Janis* (1976), la Corte declaró que «... la regla por la que se excluye la prueba obtenida en violación de la IV Enmienda tiende a garantizar los derechos generalmente reconocidos en dicha enmienda a través de un efecto disuasorio (de la violación misma) y no tanto como expresión de un derecho constitucional subjetivo de la parte agraviada...».

17 Lógicamente, en el seno de los procedimientos tributarios, quien efectúa la valoración de las pruebas es la propia Administración. La Administración en el ejercicio de esta importante función debe actuar con objetividad. No debe otorgar una mayor prevalencia a las pruebas que ella obtiene que a las que aporta el obligado tributario en defensa de su derecho, y, por supuesto, no debe invertir en todo momento la carga de la prueba. Su posición en la valoración de las pruebas debe ser de una neutralidad absoluta porque su cometido en el procedimiento es ante todo la defensa y el cumplimiento de la legalidad, a través de la aplicación de los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, tal como dispone el artículo 3, apartado 2, de la LGT. Sin embargo, en la mayoría de ocasiones esto se convierte en un ideal de difícil alcance. En la práctica diaria se observa un interés acuciante de la Administración tributaria por liquidar y por sancionar, motivo por el cual, existe un constante conflicto entre los intereses particulares y los de la Administración que ocasionan innumerables controversias ante los tribunales, en nuestro caso, en búsqueda, por parte del contribuyente, de una adecuada – o más justa-revaloración de las pruebas que integran el expediente administrativo. Además, es justo defender esa deseada posición de neutralidad que debe tener la Administración en el procedimiento tributario, si se conjuga con los privilegios que la propia LGT le otorga en distintas fases del mismo. Por ejemplo, para decidir si concluye el procedimiento con un acta con acuerdo (artículo 155 LGT); o para valorar la responsabilidad por infracción tributaria (art. 179 LGT) a través de conceptos como la existencia o no de fuerza mayor; que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones; que exista una interpretación razonable de la norma, etc.; o bien, para apreciar la existencia de indicios de delito (artículo 250 LGT). De esta manera los órganos de la Administración efectúan una valoración del comportamiento del obligado tributario para determinar si, a

En consecuencia, en primer término, analizaremos aquellos medios de prueba y la valoración que a los mismos se les da, tanto en el Código Civil como en la LEC. Y, en segundo lugar, haremos una especial referencia a dos medios de prueba y a la valoración que de ellos se hace en la LGT, los cuales son, en la actualidad, los que habitualmente tienen un mayor impacto en el seno de los procedimientos tributarios.

De este modo, el Código Civil (CC)¹⁸ -con una menor relevancia desde la aprobación de la LEC¹⁹-, regula en sus artículos 1216 a 1230 determinados aspectos probatorios de los documentos públicos y privados, los cuales se completan con el contenido de los artículos 317 a 334 de la LEC.

Del contenido de estos preceptos podemos destacar, por ejemplo, que según lo dispuesto por el artículo 1218 CC, los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. Sin embargo, en algunas cuestiones del ámbito tributario, el valor de estos documentos se ha visto mermado. En efecto, el Tribunal Supremo ha dicho que el administrador sigue respondiendo, ex artículo 43.1.a) de la LGT, como responsable subsidiario, por las infracciones cometidas por la sociedad después de la escritura pública de cese, en el caso de que el documento notarial no se inscriba en el Registro Mercantil²⁰. En el mismo sentido, la Audiencia Nacional ha considerado que en relación con el cese y renuncia de administradores, su inscripción en el Registro Mercantil tiene efectos constitutivos frente a terceros, y dentro de los terceros se encuentra la Hacienda Pública²¹. La validez del documento público también es exigua en los supuestos de caducidad y renuncia de los administradores²².

Durante una época anterior, tampoco se admitieron los documentos públicos para deducir el IVA soportado, prevaleciendo en estos casos el valor probatorio de las facturas. Así, por ejemplo, la Audiencia Nacional, en Sentencias de 23 de abril de 2008 y 9 de julio de 2010, entre otras, consideró que la escritura pública de compraventa no era un documento equivalente a la factura, a los efectos de documentar la repercusión del IVA, basándose en el criterio jurisprudencial del

su juicio, reúne los elementos necesarios para considerarlo subsumible en el tipo penal descrito en el artículo 305 del Código Penal. Por consiguiente, se trata de un juicio técnico acerca de la concurrencia del elemento subjetivo en el ilícito tributario consumado. Su función legal es verificar, a la luz del principio de preferencia de la sanción penal frente a la sanción tributaria, si existe un componente de "ocultación o engaño" equivalente a la "defraudación" ("lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración... ni tampoco el impago... pues el tipo exige una conducta defraudatoria..." – Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2005, Sala de lo Penal, recurso 788/2004).

18 Real Decreto de 24 de julio de 1889, BOE núm. 206, de 25 de julio de 1889.

19 La LEC derogó, a su entrada en vigor, los artículos 1214, 1215 y del 1231 al 1253, todos ellos referidos a la prueba de las obligaciones, dejando solamente en vigor los artículos 1216 a 1230 relativos a la prueba de los documentos públicos y privados.

20 Sentencia del TS de 2 de diciembre de 2010, Sala de lo Contencioso Administrativo, recurso 326/2006.

21 Sentencia de la AN de 3 de junio de 2013, Sala de lo Contencioso Administrativo, recurso 529/2011.

22 Resolución del TEAC de 2/6/2016.

Tribunal Supremo, recogido en la Sentencia de 8 de noviembre de 2004 (recurso 6295/1999), que señalaba: "en este impuesto la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia permitiendo el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa la repercusión del tributo y la posesión de aquélla, cuando cumple los requisitos establecidos en el Reglamento, permite, en su caso, que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas. En definitiva, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la LIVA, lejos de configurarse como una prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la Ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han de ser soportadas sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la Ley, lo que se acredita con este documento." Ahora bien, la propia Audiencia Nacional, en su Sentencia de 29 de septiembre de 2011 (recurso 688/2010), cambió su criterio con base en el mantenido en la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 11 de julio de 2011 (recurso 219/2008), en el que el Alto Tribunal consideró que debía permitirse la deducción del IVA que conste en escritura pública en la que se reflejen los datos que acompañan a las facturas. Criterio generalmente aplicado en la actualidad.

Respecto de los documentos privados, es el artículo 1225 CC el que determina que los que sean reconocidos legalmente, tendrán el mismo valor que la escritura pública, entre aquellos que los hubiesen suscrito y sus causahabientes. Aunque lo más relevante a efectos de prueba de estos documentos nos lo indica el artículo 1227 CC, al decir que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.

También cabe destacar la mención que de los libros de los comerciantes (la contabilidad) se hace en el artículo 327 de la LEC, dentro de la sección dedicada a los documentos privados, en el que se dice lo siguiente: "Cuando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles. De manera motivada, y con carácter excepcional, el tribunal podrá reclamar que se presenten ante él los libros o su soporte informático, siempre que se especifiquen los asientos que deben ser examinados". Por su parte, es el artículo 31 del Código de Comercio²³ el que señala que "El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales

23 Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (Boe 16 de octubre de 1885).

conforme a las reglas generales del Derecho²⁴. Esta valoración de tipo general que se impone en la LEC no es compartida en determinados supuestos por la legislación tributaria, la cual le otorga, en numerosas ocasiones prácticamente el valor de prueba tasada. A título de ejemplo, para acreditar la efectividad de una amortización, para justificar la aplicación de las correcciones valorativas por deterioro o las dotaciones por provisión, para determinar si los bienes forman parte del inmovilizado o no, para efectuar la comprobación de las bases imponibles negativas y de las deducciones de la cuota pendientes, etc.²⁵. Además, su incumplimiento sustancial, puede servir de fundamento para aplicar la estimación indirecta (artículo 53 LGT).

En definitiva, los documentos públicos y privados, tal como se regulan en el CC y en la LEC, tienen reconocida eficacia probatoria en el ámbito tributario, si bien, en la mayoría de ocasiones, se exige además alguna prueba complementaria para que gocen de plena eficacia en este ámbito jurídico²⁶.

Lo mismo ocurre con el resto de medios de prueba previstos en la LEC. A saber, el dictamen de peritos (artículos 335 a 352); el interrogatorio a testigos (artículos 360 a 381); o, las presunciones (artículos 385 y 386). Medios de prueba que han sido incorporados en la normativa tributaria por otros que a semejanza de aquellos los suplen en la mayoría de supuestos, de tal forma que, extrañamente van a ser de aplicación en los procedimientos tributarios tal como son regulados en la LEC. De este modo, en primer lugar, vemos como la propia LGT regula en su artículo 135 la llamada tasación pericial contradictoria, como fórmula para resolver los conflictos existentes entre la Administración tributaria y los contribuyentes, en torno a las

24 Cfr. MAGRANER MORENO, F.J.: "La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 10-11, 1991, pp. 99-102.

25 En este sentido, véase el contenido del artículo 26, apartado 5, de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades: "El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil." En la misma línea se enmarca el contenido del artículo 66 bis, apartado 4, de la LGT.

26 La LGT de 1963, en la reforma operada en 1985, dio nueva redacción al artículo 145.3, disponiendo que "3. Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario". Este último precepto fue declarado constitucional por la STC 76/1990, que vino a confirmar el valor probatorio de tales actas y diligencias, cuya eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba, y que tal valor se refiere solamente a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas. Actualmente, el valor de las diligencias como prueba se recoge en el artículo 107 LGT: "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 motivan 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". Mientras que el valor probatorio de las actas lo recoge el artículo 144 LGT: "1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario. 2. 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."

comprobaciones de valores, a través de la utilización de dictámenes periciales. En segundo lugar, el interrogatorio de testigos se sustituye en el procedimiento tributario por el deber de información o de colaboración que se establece en el artículo 93 LGT²⁷. En este sentido, la Administración tributaria puede recoger en diligencias las manifestaciones que efectúe cualquier persona, bien porque así le ha sido requerido, bien porque ésta lo realice de manera totalmente espontánea²⁸, estas declaraciones efectuadas por terceros en el seno del procedimiento tributario serían las que equivaldrían a los interrogatorios de los testigos en el curso de un proceso judicial, sin embargo, parece que el valor que tienen estas declaraciones, en función del ámbito en el que se produzcan, no es el mismo. Así lo considera el Tribunal Supremo cuando dice que “si se practica prueba testifical en el proceso, no es de recibo utilizar únicamente las manifestaciones de un sujeto en el seno del procedimiento de Inspección, cuyas garantías de publicidad, contradicción y defensa no alcanzan la misma intensidad y plenitud que en sede judicial, para extraer conclusiones en el pleito. Haciendo caso omiso de la declaración testifical del representante de (...) y acudiendo exclusivamente a sus afirmaciones en respuesta a requerimientos administrativos de información, se debe concluir que la Sala de instancia ha infringido de nuevo el artículo 376 de la Ley de Enjuiciamiento civil”²⁹.

Curiosamente, otras pruebas antaño recogidas en la LEC, parecen tener hoy plena vigencia en el procedimiento tributario. Así, en la exposición de motivos de la LEC, se justifica la sustitución de la confesión por la declaración de las partes, la cual “se aleja extraordinariamente de la rigidez de la “absolución de posiciones”. Esta declaración ha de versar sobre las preguntas formuladas en un interrogatorio libre, lo que garantiza la espontaneidad de las respuestas, la flexibilidad en la realización de preguntas y, en definitiva, la integridad de una declaración no preparada. En cuanto a la valoración de la declaración de las partes, es del todo lógico seguir teniendo en consideración, a efectos de fijación de los hechos, el dato de que los reconozca como ciertos la parte que ha intervenido en ellos y para la que resultan perjudiciales. Pero, en cambio, no resulta razonable imponer legalmente, en todo caso, un valor probatorio pleno a tal reconocimiento o confesión. Como en las últimas décadas ha venido afirmando la jurisprudencia y justificando la mejor doctrina, ha de establecerse la valoración libre, teniendo en cuenta las otras pruebas que se practiquen.” En

27 Es el artículo 108, en su apartado 4, de la LGT, el que le otorga una valoración a estas pruebas, cuando considera lo siguiente: “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.”

28 Por ejemplo, el artículo 173 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGIT) establece en su apartado 5 que el personal inspector podrá recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.

29 Sentencia del TS de 4 de mayo de 2015 (recurso 580/2014).

cambio, en la LGT se sigue recogiendo la declaración tributaria como una especie de confesión extrajudicial. En este sentido, el artículo 108, apartado 4, establece lo siguiente “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”³⁰.

Como ya se ha dicho anteriormente, además de la remisión a la normativa de derecho privado en materia probatoria que efectúa la LGT, esta Ley contiene una mención especial a determinados medios de prueba que por sus circunstancias específicas resultan de una aplicación muy generalizada en esta rama del ordenamiento jurídico. Nos referimos, en concreto, a la información obtenida por terceros o a la prestada por el propio interesado, medios de los que ya hemos dado cuenta en este mismo apartado, y, en particular, a otros dos medios de prueba, a saber, las facturas y las presunciones, que analizaremos a continuación con más detalle.

I. La factura como medio de prueba.

El artículo 106, en su apartado 4, de la LGT, dispone que: “Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante una factura que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. No obstante, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de operaciones, por lo que una vez la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”

De esta manera, la LGT da un valor relativo a la factura, puesto que a pesar de que considera a este medio como un documento de prueba prioritario para los gastos y las deducciones, no le atribuye el carácter de prueba tasada³¹. Sin embargo, este exiguo valor que se le da actualmente a la factura no es el que en la normativa tributaria

30 En torno a la presunción de legalidad de las autoliquidaciones se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 8 de octubre de 2012 (recurso 5434/2010), en la que considera que el verdadero alcance de la presunción de certeza de las “declaraciones tributarias” que el artículo 108, apartado 4, párrafo primero, de la LGT, se refiere “a la naturaleza de confesión extrajudicial que tienen las declaraciones tributarias, lo que supone que, en aplicación del artículo 1232 del Código Civil, “hace[n] prueba contra su actor”; es decir, la mera declaración de datos, si puede ser favorable al contribuyente, no debe aceptarse sin más, permitiendo que se sometan a tributación hechos de existencia no probada, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales, si bien no le cabe a la Administración eliminarlos sin más, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones”.

31 Ante la pregunta ¿rige en Derecho Tributario un sistema de prueba tasada?, se contesta que “En absoluto, en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio contrario, es decir, el de libre valoración de la prueba, pues aun cuando los actos de aplicación de los tributos revisten un carácter reglado, por expreso mandato del artículo 6 LGT, en el procedimiento tributario corresponde en exclusiva a la Administración la potestad de efectuar la valoración conjunta de la prueba practicada, motivando adecuadamente el resultado de dicha valoración” (CAAMAÑO ANIDO, M.A. et al.: *Derecho y práctica tributaria*, cit., p. 606).

general le ha otorgado a este controvertido medio de prueba en los últimos años. De este modo, ante una ausencia histórica de regulación específica de este medio de prueba, fue la publicación de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la que vino a establecer, en su Disposición Adicional 7ª, un régimen probatorio especial para, entre otros, los gastos del Impuesto sobre Sociedades. El desarrollo reglamentario de esta Disposición Adicional 7ª se efectuó por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que perfiló lo que vendría a consagrarse como un único pero sofisticado medio de prueba para los gastos: la llamada “factura completa”³².

Sin embargo, finalmente, tal como ya hemos indicado ha sido el artículo 106 de la LGT el que le ha dado una diferente valoración a este particular medio de prueba³³. De este modo puede concluirse lo siguiente: en primer término, que la factura regulada hoy en día en el RD vigente (en adelante RD de facturación) será el medio prioritario para justificar los gastos deducibles; y, en segundo lugar que, ante la ausencia de este documento probatorio, se podrán utilizar otros medios de prueba. En definitiva, la llamada “factura completa” no es el único medio de prueba para acreditar la existencia de un gasto, no obstante, es el documento o medio de prueba que puede utilizarse prioritariamente a tal efecto, de ahí la importancia que tiene el análisis del texto que regula su contenido y requisitos³⁴.

Debe subrayarse que la evolución de la valoración de la factura como medio de prueba, desde su consideración *quasi* como prueba tasada hasta su valoración actual como medio de prueba preferente, se debe esencialmente a una extensa labor jurisprudencial que, obviamente, ha sido seguida por su adecuación normativa. Así, la apuntada interpretación efectuada por los tribunales de la flexibilidad que debía aplicarse para la justificación de los gastos, podía observarse, a título de ejemplo, en distintas Sentencias pioneras del TSJ de Extremadura (entre otras, de 18 de diciembre de 1995, 18 de junio de 1996 y 12 de febrero de 1997). De esta forma, a la hora de justificar un gasto, el Tribunal admitía la posibilidad de que el obligado tributario aportase otros medios de prueba distintos a la factura completa, a través de los cuales se podía lograr la acreditación de la realidad del mismo. Se manifestaba así que, si

32 Téngase en cuenta que este RD fue derogado por el RD 1496/2003, y éste a su vez ha sido reemplazado por el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, que es el actualmente se encuentra vigente, si bien modificado por el RD 596/2016, RD 1073/2014 y por el RD 828/2013.

33 No obstante, este precepto tuvo una anterior redacción, en su apartado tercero, en relación con los medios y valoración de la prueba, que disponía lo siguiente: “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”.

34 El artículo 6, apartado 4, del RD de facturación (RD 1619/2012) establece que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.º uno de la LIVA (donde se establecen los requisitos formales de la deducción de las cuotas del IVA), únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos establecidos en este artículo. En consecuencia, la llamada “factura completa” será aquel documento que contenga todos los requisitos exigidos en el citado precepto reglamentario.

el contribuyente que efectivamente había realizado un gasto –y podía demostrarlo satisfactoriamente por los medios de prueba generalmente admitidos en derecho- no podía deducírsele por no poseer una factura completa, se le estaba gravando por una capacidad económica superior a la que realmente tenía.

En este sentido, también el TEAC (Resoluciones de 19 de junio de 1996 y 11 de septiembre de 1997) mantuvo un criterio similar; admitiendo la deducibilidad de determinados gastos, de los cuales no se conservaba la factura completa, por haber sido acreditados de otra forma, en su realidad y contabilización, por el obligado tributario. Con el mismo criterio de “libre valoración” de la prueba documental, pero con efecto contrario para el interés del contribuyente, el propio TEAC ha establecido que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad. “En el caso contemplado no se admite la deducibilidad de unos gastos de construcción, pese a las facturas aportadas, pues las sociedades supuestamente prestatarias de los servicios o eran desconocidas o no tenían empleados y en definitiva no podían haber prestado tales servicios”³⁵.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la “factura completa” va ser el medio idóneo o prioritario de prueba documental de la realidad de los gastos (aunque no se trata de una prueba tasada), vamos a destacar a continuación los requisitos que le impone a este documento el RD de facturación para que revista este carácter:

Este Real Decreto, en su artículo 6, es el que establece el contenido de la factura, diciendo que toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que cita, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualquiera otras menciones; entre otros, los más significativos son los siguientes: el número y, en su caso, serie; la fecha de expedición; el nombre y apellidos o la denominación social, número de identificación fiscal (NIF)³⁶ y domicilio del expedidor

35 Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010.

36 Durante mucho tiempo ha sido constante la interpretación administrativa que consideraba que era necesario hacer constar el NIF del destinatario en las facturas completas que se expedían en el ejercicio de actividades económicas para tener el derecho a la deducción del IVA. De este modo, el NIF se consideraba como un elemento esencial de la identificación. Este requisito se contenía en el Real Decreto 1496/2003 y se incorporó al actual reglamento de facturación, Real Decreto 1619/2012. En este Real Decreto se exige el NIF del destinatario en las facturas completas en su artículo 6, igual que en el RD 1496/2003; en las facturas simplificadas, que no dan derecho a deducir, no es necesario identificar al destinatario (artículo 7); pero es que además, el artículo 7.Dos permite que estas facturas simplificadas habiliten al destinatario para deducir el IVA en ellas consignado si se exige del expedidor que se haga constar, además de la cuota de IVA expresamente repercutida, el NIF del destinatario y su domicilio. Se confiere así más importancia incluso al NIF que a la denominación del destinatario. Por tales razones, el TEAC concluía que era obligatorio hacer constar el NIF del destinatario en las facturas, además de en las entregas intracomunitarias exentas y en los supuestos de inversión del sujeto pasivo. “Desde luego, si el destinatario pretende deducir el IVA de la factura o ejercer cualquier derecho de naturaleza tributaria con base en esa factura, será necesario que en la misma se le identifique correctamente, en concreto incluyendo su NIF. No obstante, no será necesaria la consignación del NIF si se trata de facturas simplificadas no cualificadas para ejercitar el derecho a la deducción (anteriormente documentos sustitutivos), puesto que estas no dan derecho a deducir. Además, hemos señalado que en los supuestos en que el destinatario se

y del destinatario, y localización del establecimiento permanente, si se trata de no residentes; la descripción de la operación total, debiendo figurar, cuando esté sujeta al IVA, la base imponible a efectos de este impuesto, el tipo de gravamen aplicable y la cuota correspondiente, o en su caso, la expresión “IVA incluido”; y, el lugar y fecha de su emisión.

En principio, y según se deduce de esta normativa, si se omite alguno de estos requisitos no estaremos ante una “factura completa”, y, por tanto, este documento no será “prioritariamente” acreditativo del gasto. No obstante, entendemos que algunos de los datos requeridos pueden no estar al alcance del contribuyente, no debiendo recaer sobre él, en estos casos, las consecuencias derivadas de la omisión o de la inclusión errónea de los mismos. Así, resulta difícil para el contribuyente comprobar el verdadero número de identificación fiscal de la persona o entidad que vende o presta el servicio, su domicilio fiscal, etc.; por ello, a nuestro entender, todos estos datos no deben tenerse en cuenta para determinar si el gasto está o no suficientemente justificado, siendo, eso sí, necesario, que el documento que posea el contribuyente contenga, al menos: un número, una fecha y lugar, su denominación

encuentre establecido fuera de la UE, el expedidor cumplirá indicando en la factura respecto del destinatario de la operación su nombre y apellidos o denominación social y su domicilio” (Resolución del TEAC de 16 de julio de 2015). No obstante lo anterior, este tribunal administrativo ha cambiado su criterio recientemente como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Entre otras, por lo dicho en la Sentencia de 14 de marzo de 2013 (C-527/11), a saber: “18. El objetivo esencial de la identificación de los sujetos pasivos prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112 es garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, *Dankowski*, C-438/09). 19. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la atribución de un número de identificación del IVA prueba el estatuto fiscal del sujeto pasivo a efectos de la aplicación del IVA y facilita el control de los sujetos pasivos con miras a la correcta recaudación del impuesto. En el marco del régimen transitorio de tributación de los intercambios en el seno de la Unión Europea, la identificación de los sujetos pasivos del IVA mediante números individuales tiene por objeto facilitar la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, y de 27 de septiembre de 2012, *VSTR*, C-587/10). 20. Además, el número de identificación del IVA constituye un importante elemento de prueba de las operaciones efectuadas. En efecto, la Directiva 2006/112 exige en varias disposiciones —relativas, en particular, a la facturación, a la declaración y al estado recapitulativo— que dicho número de identificación del sujeto pasivo, del adquirente de los bienes o del prestatario de servicios se mencione obligatoriamente en esos documentos. (...) 31. A este respecto debe señalarse que medidas de control como las establecidas en la Ley del IVA no pueden limitar el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA devengado o ingresado sobre los gastos de inversión realizados, necesarios para las operaciones que se proponen llevar a cabo y que conceden el derecho a deducción. 32. En efecto, procede recordar que, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, la identificación prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que las obligaciones establecidas en su artículo 213, no son más que requisitos formales a efectos de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción ni el derecho a la exención del IVA en relación con una entrega intracomunitaria si se cumplen los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de julio de 2012, *Redlifs*, C-263/11, y *Mecsek-Gabona*, antes citada, apartado 60)”. De acuerdo con lo dicho por el TJUE, el TEAC permite en la actualidad la devolución o deducción del IVA soportado aunque no conste en la factura el NIF del destinatario de las operaciones, siempre y cuando se cumplan los requisitos materiales que dan derecho a la deducción, a fin de poder identificar de manera cierta al destinatario (denominación o razón social, etc.). A mayor abundamiento, el TJUE se pronuncia a favor de la retroactividad de las facturas que rectifiquen una anterior en la que no se había, o se había consignado erróneamente, el NIF. Así, lo expresa en su Sentencia de 15 de septiembre de 2016 (asunto C-518/14): “el artículo 167, el artículo 178, letra a), el artículo 179 y el artículo 226, punto 3, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tiene efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificadora únicamente puede ejercitarse el año en el que se ha rectificado la factura inicial, y no en el que se expidió ésta inicialmente.”

completa sin error y la del que presta el servicio o vende el producto, y el importe de la transacción.

Eso sí, cuando ocurra una de las situaciones anteriores, el contribuyente, al menos, deberá acreditar la interposición de una reclamación o recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo para resolver la controversia planteada (tal como se dispone en el artículo 24 del RD 1496/2003 y en el artículo 227.4 LGT), porque, en un caso extremo, serían los Tribunales los que deberían obligar al emisor de la factura a que rectifique su actuar. Con todo ello, pretendemos decir que, las incorrecciones que un determinado contribuyente cometa en las facturas no pueden perjudicar a otro que de buena fe va a beneficiarse con ellas de la deducción fiscal del gasto, ya que, de lo contrario, se estaría desprotegiendo al que actúa diligentemente, y a la vez, castigando patrimonialmente a un contribuyente que nada ha podido hacer para variar la situación ante la que se encuentra.

Ya hemos advertido anteriormente que la flexibilidad que se otorga a la justificación documental de los gastos a través de las facturas no tiene la misma correspondencia cuando de lo que se trata es justificar las cuotas soportadas en el IVA, aunque en esta materia también se están produciendo ciertos cambios que auguran una menor rigidez de los aspectos formales en contraposición con una de mayor grado en su ámbito material.

De este modo, en el ámbito del IVA, debe tenerse en cuenta que es de la normativa europea de donde emanan las directrices que sirven para regular, entre otros, los aspectos formales exigidos para la deducción del impuesto que establezcan los Estados miembros. La Directiva 2006/112/CE, a este respecto, prevé en su artículo 178 que “para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura”, ocupándose su artículo 226 de establecer el contenido de la misma. Sin embargo, esta formalidad se ha visto suavizada por la jurisprudencia del TJUE, entre otras, por la Sentencia de 11 de diciembre de 2014 (Asunto C-590/13 *idexx*), en la que se considera que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento de los requisitos formales, en ciertas circunstancias, no puede dar lugar a la pérdida del derecho a la deducción. De esta manera, debe darse una prevalencia al cumplimiento de los requisitos materiales, previstos en el artículo 17 de la Directiva (en particular, la realidad de la operación), si estos son debidamente contrastados por la Administración tributaria. En definitiva, el TJUE acuña que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales³⁷.

37 La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Séptima, de fecha 13 de febrero de 2014 (asunto C-18/2013), considera que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, debe interpretarse en el sentido de que para la denegación a un sujeto pasivo de su derecho a la deducción del IVA soportado, aun en los casos en que se niegue la existencia de la prestación

También el Tribunal Supremo español ha cuestionado en ciertos supuestos el criterio administrativo que impedía la no acreditación de la existencia de un gasto por el hecho de no disponer el contribuyente de una factura completa. En este caso, “por la vaguedad e indeterminación con que refleja su concepto”, en particular “por su carácter incompleto, fundamentando su falta de completud en la vaguedad de la descripción de los servicios prestados” y por calificar como desproporcionada la cuantía de los mismos a tenor de los servicios presuntamente prestados por el expedidor de la misma, circunstancia ésta que el Alto Tribunal considera que “no es un elemento suficiente para negar la realidad del servicio prestado”³⁸.

En definitiva, la prueba documental en el procedimiento tributario (en general, la factura completa), si bien es relevante, no es en ningún caso definitiva, tanto si el contribuyente pretende probar su derecho a través de la misma como si por el contrario, sin disponer de prueba documental alguna, pretende hacer valer su derecho (por ejemplo, para deducir un gasto o un IVA soportado, etc.).

Todo ello a pesar de que, en general, la jurisprudencia acuñada por los tribunales españoles considera que el concepto de “gasto deducible” va ligado a la “necesariedad” del mismo “para la obtención de los ingresos”, sin descartar que además debe estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debe imputarse a la base imponible del ejercicio de su procedencia. De tal manera que el gasto debe ser acreditado por el obligado tributario a través del adecuado medio de prueba. En definitiva, para que el gasto sea deducible, a los efectos fiscales, además de la necesidad, se requiere la concurrencia de otros requisitos: 1º la justificación documental de la anotación contable; 2º, la contabilización; y 3º, su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia³⁹.

del servicio o de la entrega, bien porque el prestador o su subcontratista no disponían del personal, de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios, deben darse dos condiciones: que los hechos sean constitutivos de un comportamiento fraudulento y que, teniendo en cuenta los elementos objetivos presentados por la autoridades tributarias, se demuestre que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación invocada formaba parte de dicho fraude para fundamentar el derecho de deducción, debiendo probar este extremo las autoridades fiscales.

- 38 Sentencia del TS de 4 de mayo de 2015 (recurso 580/2014). A este respecto, el TJUE, en Sentencia de 15 de septiembre de 2016 (asunto 516/14), también ha concluido que unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha”, no cumplen, a priori, los requisitos exigidos del artículo 226.6 de la Directiva 2006/112. Unas facturas en las que sólo se hace mención de unos “servicios jurídicos prestados hasta la fecha” tampoco cumplen, a priori, dichos requisitos, ni tampoco los exigidos en el artículo 226.7 de la Directiva 2006/112. Las autoridades tributarias nacionales no pueden negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos mencionados, aunque dichas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho.
- 39 Sentencia del TS de 31 de marzo de 2014 (recurso 3865/2010). Esta Sentencia recoge un criterio ya sentado por el Tribunal en la Sentencia de 29 de septiembre de 2011, al igual que en la Sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 1820/2009). Estas conclusiones son también a las que llega la Dirección General de Tributos, en su informe de 12 de marzo de 2009, en el que dice que: “A diferencia de la Ley 61/1978, el concepto de gasto necesario, en el sentido obligatorio para la obtención de ingresos, se ha abandonado (en la actual normativa del Impuesto sobre Sociedades), de manera que (...) un gasto será fiscalmente deducible cuando esté correlacionado con los ingresos y siempre que no tenga la consideración de liberalidad. De la misma manera que los gastos “convenientes” no tenían la consideración de gastos no deducibles por no ser necesarios según la Ley 61/1978, ahora si tendrían tal consideración, por no tener la condición de liberalidad de acuerdo con

En nuestra opinión, se observa una cierta tendencia jurisprudencial y administrativa que rebaja a un segundo plano la rigidez del cumplimiento cumulativo de todos y cada uno de estos requisitos (inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación), a favor de uno solo de ellos, el cual se está erigiendo como el más importante, por no decir el único relevante. Se trata de la obligación que se le impone al contribuyente de acreditar la realidad de las operaciones realizadas por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, de tal manera que únicamente se otorga el carácter de gasto fiscalmente deducible a aquel que tenga su origen en operaciones reales y que se encuentre correlacionado con la obtención de los ingresos. Se deja así, en un segundo plano, aunque evidentemente no se descarta, el cumplimiento del resto de requisitos, a saber, que esté contabilizado, imputado temporalmente con arreglo al principio de devengo y justificado en los términos del artículo 106 de la LGT. Además, coherentemente con las disposiciones que se prevean en cada una de las normas que específicamente se ocupen de regular el impuesto en particular, la deducción de un gasto siempre tendrá como impedimento que se encuentre expresamente calificado por la norma como no deducible (por ejemplo, de acuerdo con establecido en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En coherencia con lo dicho en el párrafo anterior, la Administración tributaria, avalada ya por un importante número de pronunciamientos de los tribunales, está desvirtuando la prueba efectuada por el contribuyente de la deducción de un gasto, efectuada exclusivamente a través de una factura⁴⁰, por considerar que ésta no refleja una realidad, lo que daría lugar a una factura falsa si se mintiese absolutamente sobre la realidad del servicio prestado y su pago, o a una factura falseada si la mendacidad no fuese completa o radical⁴¹. Para llegar a estas conclusiones se está utilizando esencialmente la prueba de presunciones, entre las que destacamos las siguientes: el emisor de la factura no tiene imputaciones de compras de bienes de circulante ni de inmovilizado; sus gastos de personal declarados en el modelo resumen anual 190 y en su contabilidad, así como los datos declarados (altas y bajas) en la Seguridad Social, indican que no cuenta con el personal necesario para desarrollar la actividad económica por la cual se ha facturado ni se acredita que se hayan efectuado subcontrataciones; los flujos monetarios de las cuentas bancarias

(la actual normativa). En otras palabras, el concepto de "gasto necesario" ahora es más amplio, de manera que resulta deducible un gasto no sólo por ser obligatorio, sino por el mero hecho de estar relacionado con los ingresos y no constituir una liberalidad".

40 Es reiterada la jurisprudencia al respecto de la insuficiencia de la factura como prueba de la realidad de las operaciones documentadas. En este sentido se ha pronunciado el TEAC en numerosas ocasiones, así las resoluciones de 17/12/98 y 30/09/05, asimismo la Audiencia Nacional en Sentencia de 29 de abril de 2004 (recurso 1355/2001) y de 22 de julio de 2004 (recurso 477/2002) y el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de mayo de 2005 (recurso 6634/2000), entre otras. Resulta especialmente importante y clarificadora la resolución del TEAC de 03/02/10, donde se fija la siguiente doctrina: "Unificar el criterio en el sentido de que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad."

41 En este sentido, CAAMAÑO ANIDO, M.A. et al.: *Derecho y práctica tributaria*, cit., p. 673.

aportadas no se corresponden en absoluto con los importes totales facturados; en las facturas se describen los conceptos de forma general, sin concreción de materiales empleados, horas dedicadas, personal...; se facturan determinadas obras pero no hay ninguna justificación de los gastos de desplazamiento y estancia a las obras realizadas; los pagos realizados están seguidos, en días sucesivos, por un reintegro de la cuenta bancaria donde se ingresan por la misma o similar suma; la situación patrimonial del emisor de las facturas no se ve alterada de forma correlativa con los ingresos que considera que ha percibido a través de las facturas; la emisora de las facturas no presenta las declaraciones del IVA ni del Impuesto sobre sociedades; los pagos de las facturas se hacen en metálico; la empresa emisora de la factura no atiende a los requerimientos efectuados por la Administración ni se le conoce en el domicilio fiscal que tiene registrado; se aprecian incongruencias o irregularidades en la documentación de las operaciones (facturas con numeración especial o no sucesiva, facturas con una total y absoluta inconcreción sobre la naturaleza, duración, condiciones, objeto y clases de los servicios prestados sin que se conozcan detalles mínimamente concretos sobre la realidad de tales servicios, falta de albaranes, contratos, correspondencia comercial u otros justificantes que sí existen en el caso de las facturaciones normales del adquirente); no se justifica la efectiva prestación de los servicios: ni las facturas emitidas identifican servicios concretos ni su duración, condiciones y objeto de los mismos, ni existen informes, documentos ni soportes informáticos en que se plasmen los supuestos servicios (Sentencia del TS de 9 de mayo de 2012, recurso 3800/2008); la ausencia de ventaja o utilidad de los servicios prestados para el destinatario de la factura (TEAC 2/3/2016); etc.

Por último, debe también señalarse que el artículo 106, en su apartado 3, establece 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". Esto es, en los casos legalmente establecidos al efecto se exige un plus de prueba, un requisito más de carácter probatorio, un requisito formal diferente o suplementario a la factura para que el contribuyente pueda deducirse el gasto o la cuota soportada, este es, que además deberá acreditar la realidad de la operación efectuada materialmente.

Entre estos supuestos legales podemos citar, a modo de ejemplo, los siguientes: 1) el artículo 97 de la Ley del IVA establece que "solo podrán ejercer el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción: la factura original...; en el caso de las importaciones, la autoliquidación...; la factura o el justificante contable en los supuestos de inversión del sujeto pasivo; o, el recibo original firmado en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca". Para la correcta aplicación práctica de este supuesto, deben tenerse en cuenta las advertencias que al respecto hemos

efectuado en torno a la doctrina emanada por el Tribunal de Luxemburgo sobre la eficacia de la factura como medio de prueba en el IVA; 2) El artículo 14.1.g) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considera que no serán deducibles “Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada”; 3) el artículo 18, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que “En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario”; 4) también el mismo artículo, en su apartado 3, establece lo siguiente: “Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente”; 5) este precepto contempla otro supuesto en el apartado 7 que dice “En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos: a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo. b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad. c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios. El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.”; etc.

2. Las presunciones en materia tributaria.

El artículo 108 de la LGT hace una expresa alusión a las presunciones como medio de prueba en el derecho tributario. De este modo, en su apartado 1, dice que: “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.” Mientras que el apartado 2 de este precepto, concreta que: “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.”

De esta manera, la LGT, en primer lugar, acoge de forma expresa las presunciones no establecidas en las leyes como medio de prueba en el derecho tributario (las presunciones llamadas *judiciales* o también denominadas *hominis, facti, de hombre* o *vulgares*), hecho irrelevante si se tiene en cuenta que ya se encuentran recogidas entre los medios de prueba en el artículo 386 de la LEC⁴²; y, en segundo lugar, prevé el efecto que van a desprender las presunciones legales que expresamente se establezcan en las leyes de cada tributo, tanto las *iuris tantum* como las *iuris et de iure*, presunciones de las que también se ocupa la LEC en su artículo 385⁴³.

En lo referente a las presunciones legales, debe destacarse la creciente incorporación de las mismas en las diferentes normas tributarias, tanto las *iuris tantum* como las *iuris et de iure*⁴⁴. Así, la propia LGT incluye varias presunciones que admiten prueba en contrario, entre otras: la presunción sobre titularidad de bienes y derechos inscritos en los registros públicos (artículo 108.3); la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios (artículo 108.4); o, la presunción de veracidad de los hechos que motiven la formalización de las diligencias y los contenidos en las mismas objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, que sean aceptados por el obligado tributario (artículo 107). Como ya hemos dicho antes, también otras normas establecen presunciones *iuris tantum* y presunciones *iuris et de iure* (relativas y absolutas). Así, en la Ley del IRPF⁴⁵ se establecen, de la primera categoría, entre otras, las siguientes: "Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital" (artículo 6, apartado 5); "Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no

42 El artículo 386 de la LEC regula las presunciones judiciales, en el siguiente sentido: "1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción. 2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior."

43 Según determina el artículo 385 de la LEC: "1. Las presunciones que la ley establece dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. Tales presunciones sólo serán admisibles cuando la certeza del hecho indicio del que parte la presunción haya quedado establecida mediante admisión o prueba. 2. Cuando la ley establezca una presunción salvo prueba en contrario, ésta podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción. 3. Las presunciones establecidas por la ley admitirán la prueba en contrario, salvo en los casos en que aquélla expresamente lo prohíba."

44 Téngase en cuenta que el artículo 8 de la LGT establece una especial "reserva de ley" en esta materia, al indicar de manera expresa que, "se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario."

45 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél” (artículo 9, apartado 4); “Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas” (artículo 11, apartado 4); la presunción de valoración a precio de mercado en la transmisión de valores cotizados (artículo 37.1.b); o, “Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual” (artículo 72, apartado 1). Por otro lado, dicha Ley también contiene presunciones que no admiten prueba en contrario, tales como la prevista en el artículo 24, para los supuestos de rendimientos del capital inmobiliario en caso de parentesco; o, la prevista en el artículo 41, para la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, de la misma manera que hace la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 18⁴⁶. Por su parte, en la Ley del IVA⁴⁷ encontramos también presunciones *iuris tantum*, tales como la que reputa como empresario o profesional a las sociedades mercantiles (artículo 5.1.b); o, bien, la presunción de afectación de los vehículos al 50% (artículo 95.3); etc.

Adviértase que, si bien la validez como prueba de esta categoría de presunciones en el ámbito tributario es del todo relevante, no ocurre lo mismo cuando su aplicación se traslada al terreno penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. Así el Tribunal Supremo ha precisado que “de un lado, aunque puede acudir a la prueba de indicios en relación a los hechos que constituyen la base fáctica del delito fiscal, las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria no resultan trasladables directamente al ámbito penal, en el que no puede prescindirse de la presunción de inocencia y de sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia, siendo suficiente para la absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable”⁴⁸.

46 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

47 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

48 Sentencia del TS de 9 de junio de 2016, Sala de lo Penal (recurso 1753/2015): “Así, en la STS nº 1807/2001, de 30 de octubre, se razonaba que en la medida que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. En la STS nº 2486/2001, de 21 de diciembre, se afirmaba que en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Si es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada “fuera

En cuanto a las llamadas presunciones judiciales, utilizadas cada vez con mayor frecuencia en el ámbito del procedimiento tributario, se ha ido construyendo una doctrina de base jurisprudencial que está siendo acogida *sic et simpliciter* por la Administración tributaria. Ante la proliferación de la utilización de esta prueba, el Tribunal Constitucional español recuerda que no debe olvidarse que la prueba directa es más segura y deja menos márgenes a la duda que la indiciaria, ahora bien, “no por ello se ha de prescindir de la prueba indiciaria, pues sobre ésta también es posible construir certeza, cuando de los indicios se llega a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano al considerar probados otros hechos”⁴⁹.

Un interesante acopio de los aspectos fundamentales elaborados por la jurisprudencia española en torno a la recta aplicación de las llamadas presunciones judiciales puede verse en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares 56/2013, de 23 de enero, en la que el punto de partida para la aplicación de esta categoría de prueba se hace con base en “la premisa de que la carga de la prueba respecto al carácter fraudulento de la facturación recae en la Administración Tributaria y que en todo caso se trata de acreditar un hecho negativo -emisión de facturas ficticias sin soporte de actividad real-, sin duda la prueba de este hecho negativo no resulta fácil, ante la lógica ausencia de prueba directa.” Debido a ello, según considera este Tribunal resulta perfectamente correcto acudir como medio de prueba al de las presunciones “siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.” Así, se relata que “las presunciones son juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, en virtud de un enlace preciso y directo realizado por la ley o por quien debe realizarla.” De tal modo que, como reiteradamente ha establecido tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo, “probado el indicio por medios directos, existiendo enlace o relación entre el indicio y la consecuencia o hecho deducido que se quiera probar para la aplicación de la norma tributaria y expresado razonablemente ese enlace o relación, la presunción ha de aceptarse como medio de prueba válido-en ese sentido, por todas, sentencias del Tribunal Constitucional de 24 de enero de 1998 y 20 de enero

de toda duda razonable”. En caso de duda, el principio “*in dubio pro reo*” impone la absolución, (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo). Y en la STS n° 774/2005, de 2 de junio, se recordaba, citando otras anteriores, que en la medida en que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. Y, de otro lado, con carácter previo han de ser aplicadas las normas contenidas en la normativa penal, por razones obvias. Concretamente, en el apartado 2 del artículo 305 del Código Penal se contienen normas destinadas a la determinación de la cuantía de la cuota defraudada.”

49 Sentencia del TC 299/1988. Y, a mayor abundamiento, como recuerda la Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 2006, “la presunción no es una fuente de certeza, sino de probabilidad”.

de 1999 y sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2003 y de 20 de septiembre de 2005-”⁵⁰.

El resumen que del empleo de la prueba indiciaria se puede ver en la Sentencia del tribunal balear que hemos citado en el párrafo anterior; en la que se nos dice, en síntesis que, la utilización de esta prueba exige el cumplimiento de unos requisitos específicos para que sea tenida como actividad probatoria “precisamente por carecer de una disciplina de garantía que sí es exigible a la prueba directa”; son los siguientes: en primer lugar, que los indicios han de estar acreditados por prueba directa, con lo que se trata de evitar los riesgos inherentes a la admisión de una concatenación de indicios que aumentaría los riesgos en la valoración; en segundo término, que los indicios tienen que estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto a la acreditación del indicio como a su capacidad deductiva; en tercer lugar, que los indicios tienen que ser plurales e independientes, con lo que se pretende evitar que sea tenido por indicio un hecho único, aunque acreditado por distintas fuentes; en cuarto lugar, que los indicios deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión; en quinto término, que esa conclusión debe ser inmediata, sin que sea admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos; y, por último, la prueba indiciaria exige una motivación que explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos hechos-indicios se deducen otros hechos-consecuencia⁵¹.

Sin duda alguna, hoy en día, esta prueba se erige como la más acertada –o la única válida- para probar la existencia de simulación⁵² o el conflicto en la aplicación de la norma⁵³. Así lo corrobora el Tribunal Supremo, al considerar que, la Administración

50 Sentencia del TS de 9 de abril de 2015, recurso 2773/2014.

51 Tal como hemos indicado en el texto, este es el relato seguido por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en su Sentencia 56/2013, de 23 de enero, en la cual se justifica finalmente el uso de este medio probatorio para considerar que las facturas aportadas por el contribuyente no reflejan una realidad. De este modo, la Sala concluye: “Pero sin negar la premisa de la que partimos -la carga de la prueba sobre el carácter fraudulento de la facturación incumbe a la Administración- no es menos cierto que es mucho más fácil acreditar el hecho positivo de la existencia de entregas y servicios que el hecho negativo de la inexistencia, por lo que la ausencia de prueba del hecho positivo por quien tiene más facilidad para acreditarlo (el recurrente), ya configura un indicio en contra del mismo. Tampoco favorece la credibilidad del sujeto pasivo, la utilización de medios de pago opacos, la ausencia de contratos formales o presupuestos de la obra supuestamente ejecutada, como el reconocimiento de utilización de trabajadores subcontratados no dados de alta en la Seguridad Social, lo que todo en conjunto debilita la versión del recurrente.”

52 Según establece el artículo 16 de la LGT: “1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

53 Según prevé el artículo 15 de la LGT: “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las

tributaria tiene la carga de probar los elementos integrantes de la simulación, es decir, la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y la finalidad de ocultación a terceros o dicho de otro modo, la *causa simulandi* debe probarla la Administración (STS de 20 de septiembre de 2005 -recurso 6683/2000- y de 26 de septiembre de 2012 -recurso 5861/2009-).“(...) En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudirse a las llamadas pruebas indirectas (indiciaria y de presunciones)”⁵⁴.

En definitiva, las cada vez más utilizadas “presunciones *hominis*” por parte de la Administración tributaria española, se fundamentan en los siguientes elementos: en primer lugar, en la afirmación base, que es el hecho demostrado; en segundo lugar, en la afirmación presumida, que es el hecho que se trata de deducir; y, por último, en el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. A tal efecto, para acreditar la afirmación base, pueden utilizarse cualesquiera medios de prueba, aunque deben ser suficientes para que merezca la conceptualización del hecho acreditado. La afirmación presumida, que es la única relevante para el juicio de hecho determinante de la conclusión, normalmente resulta acreditada mediante la propia actividad presuntiva. Es claro que la afirmación presumida ha de ser distinta de la afirmación base y estar situada a un nivel superior; puesto que, si se declara presumido un hecho sin más, no se estará ante una verdadera presunción, sino ante meras conjeturas o sospechas. Por último, las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro⁵⁵.

liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

54 Sentencias del TS de 13 de marzo de 2017 -recurso 257/2016-, de 13 de septiembre de 2012 -recurso 2879/2010- y de 22 de marzo de 2012 -recurso 3786/2008-, entre otras muchas.

55 Este es el criterio que mantienen los tribunales, entre otras, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2012 (recurso 524/2009). Es de destacar también el frecuente y aceptado uso de estas presunciones en la vía penal cuando se enjuicia la posible comisión de delitos fiscales por la existencia de una defraudación tributaria. Así lo corrobora el Tribunal Supremo, en Sentencia de 1 de febrero de 2017, de la Sala de lo Penal (recurso 1858/2016), al hacer las siguientes consideraciones: “Hemos señalado recientemente en relación con la prueba indiciaria (SSTS 800, 901 y 942/2016) que como se afirma en la Exposición de Motivos de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 7/01, -que deroga, entre otros artículos del CC, los de la Sección Sexta, Capítulo V, Título I, “De las presunciones” (artículos 1249 a 1253)- las presunciones llamadas “de hombre” o “vulgares” por contraposición a las legales, constituyen un “método de fijar la certeza de ciertos hechos” y no un medio de prueba en sí mismo, es decir, comportan la actividad intelectual del Juez ordenada al análisis, valoración y explicación de la prueba, de forma que su eficacia es independiente incluso de su reconocimiento legal o jurisprudencial y por ello no puede estar sujeta a norma alguna. Actividad que debe desplegarse no solo cuando se trate de valorar la denominada prueba indiciaria sino igualmente los medios de prueba directos (documentos, reconocimiento judicial) o indirectos por la interposición entre el objeto y el juzgador de un medio de prueba como puede ser el testigo o el perito, no bastando por ello en ningún caso la mera alusión a la apreciación en conciencia o conjunta de la prueba practicada. Pues bien, a partir de las viejas presunciones reguladas en el Código Civil, especialmente los previgentes artículos 1249 y 1253, acogidas en

3. Momento de aportación de las pruebas.

El artículo 99, apartado 6, de la LGT, establece que no es necesaria la apertura de un periodo específico ni la comunicación previa para aportar pruebas en los procedimientos tributarios. De tal manera que, el obligado tributario podrá aportar las pruebas que considere oportunas en cualquier momento del procedimiento⁵⁶. No obstante, a pesar de que el procedimiento termina con la notificación de la resolución al interesado, es lógico considerar que el órgano administrativo que dicte la resolución solamente tendrá en cuenta aquellas pruebas que se hayan presentado con anterioridad a dicha fecha.

En particular, cuando se den determinados supuestos de "tardía presentación de pruebas" por parte del obligado tributario lo que se producirá es una extensión del plazo máximo de duración de las actuaciones del procedimiento⁵⁷.

Sin embargo, los problemas que plantea el momento en que deben ser aportadas las pruebas por parte del obligado tributario no se inscribe en la esfera estricta del procedimiento, sino que van más allá del mismo y se circunscriben en torno a la determinación de si es posible o no su aportación una vez finalizado el mismo⁵⁸.

el vigente artículo 386 LEC, tanto la jurisprudencia Constitucional como la del Tribunal Supremo ha fijado y actualizado los criterios a seguir en el proceso penal, más exigentes en general que en el civil, para aceptar las mismas a la hora de desvirtuar la presunción de inocencia, estableciendo las tres condiciones básicas para ello: la afirmación del hecho básico o cierto mediante los medios de prueba admisibles, no admitiéndose mayoritariamente las presunciones, aunque no hay norma que lo impida, en el proceso penal, que pueden ser plurales o único, según el caso concreto, es decir, el hecho demostrado; el que se trate de deducir o hecho presunto, que debe ser distinto de los primeros; y el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre ambos que debe plasmar el Tribunal mediante el adecuado razonamiento en la sentencia, explicando su conexión o congruencia, pues los hechos en la realidad extraprocesal no se presentan aislados sino relacionados entre sí, conforme a las reglas de la lógica o de la sana crítica, las máximas de experiencia común, pues la técnica debe ser aportada por el medio pericial, y los conocimientos científicos notorios, estando todo ello sujeto desde luego al control casacional cuando se denuncia la vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia".

- 56 De alguna manera, se concreta así el derecho del contribuyente, previsto en el artículo 34 LGT, del siguiente tenor: "l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución."
- 57 Hemos justificado este supuesto de extensión del plazo por la "tardía presentación" y no por el "retraso en la presentación" porque en estos casos el obligado tributario presenta las pruebas o documentos que se le exigen dentro del plazo legalmente previsto para ello, no obstante, la LGT considera que, en atención al momento puntual en el que se presentan, debe darse a la Administración un periodo mayor para que los analice y termine el procedimiento. Los supuestos a los que nos referimos se recogen en el artículo 150, apartado 5, de la LGT, en el siguiente sentido: "Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias. Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias."
- 58 Evidentemente, nos referimos a supuestos no contemplados por el recurso extraordinario de revisión por obtención de nuevas pruebas previsto en el artículo 244 LGT: "l. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a)

En torno a este tema la LGT guarda actualmente silencio, y ello a pesar de que el anteproyecto de reforma de 2015 contenía un apartado en su artículo 106 con el texto siguiente, el cual, por la polémica que suscitó, finalmente no se incorporó a la redacción definitiva del precepto: "Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite".

De alguna manera, dicha propuesta guardaba relación con lo ya previsto en el artículo 96, apartado 4, del RGGIT, vigente desde el 1 de enero de 2008, en el que se establece que "Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución". De tal forma que la citada propuesta que no fue finalmente incorporada al proyecto de Ley que se remitió por el Consejo de Ministros a las Cortes Generales ni por supuesto a la redacción definitiva del precepto de la LGT, lo que pretendía era otorgar rango legal a la limitación temporal de presentación de pruebas⁵⁹.

Precisamente, la aludida norma reglamentaria es la que ha servido de sustento jurídico para que los tribunales económico-administrativos y puntuales tribunales de justicia hayan determinado que "La presentación de pruebas en los procedimientos de aplicación de los tributos, para desvirtuar los criterios sostenidos por la Administración, debe ser realizada durante la sustanciación del procedimiento en cuestión, dando al órgano gestor actuante la oportunidad de valorar las pruebas de que se disponga. El derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración Tributaria, lo que es contrario a un elemental orden procesal, y da lugar a abuso procesal. Admitir la discrecionalidad de los obligados tributarios sobre el momento de presentación de pruebas y que se haga ante un Tribunal Económico-Administrativo cuando pudo hacerse ante el órgano de aplicación de los tributos, supone convertir un procedimiento revisor de la actuación administrativa en un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que supone alterar la finalidad de cada procedimiento,

Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido..."

59 Sin embargo, la Ley 39/2015, reguladora del procedimiento administrativo, si que contiene en su artículo 118, un mandato similar al que se pretendía dotar al artículo 106 LGT, en el siguiente sentido: "tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado." (Este mandato no es novedoso en el procedimiento administrativo puesto que ya se recogía en el artículo 112 de su Ley antecesora, Ley 30/1992).

y a su vez sustraer al órgano actuante en los procedimientos de aplicación de los tributos las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros, practicando, en su caso, la regularización que proceda. Tratándose de procedimiento inspector esos documentos pueden ser aportados en los trámites para alegaciones anteriores y posteriores al acta, pero antes de haberse practicado la liquidación”⁶⁰.

Por su parte, la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Sentencia de 3 de febrero de 2015, también, en la línea de interpretación seguida por los tribunales económico administrativos, considera que: “Al recurso de reposición no acompañó la documentación acreditativa de la deducción por inversiones, si bien en la demanda aportó varias facturas de proveedores que no estaban incluidas en el modelo 347. La actora pretende indebidamente convertir al Tribunal en órgano de gestión y en modo alguno la contribuyente acreditó ante la Administración los hechos”. O la también Sentencia del mismo Tribunal de 10 de noviembre de 2014, en el caso de aportaciones dinerarias acogidas al régimen fiscal especial del Impuesto sobre Sociedades, en la que dice que: “La Administración denegó la aplicación del régimen especial porque pese a requerirle para que aportara la prueba de que llevaba su contabilidad conforme al Código de Comercio no la aportó. El hecho de que aportase la documentación junto con la demanda al tribunal no desvirtúa la conclusión anterior, pues no corresponde al órgano judicial sustituir al órgano administrativo en la comprobación de los requisitos, sino revisar la legalidad del acto administrativo impugnado”.

No obstante, dicho criterio no es compartido plenamente por todos los tribunales ordinarios de justicia, entre los cuales existe una línea de interpretación muy reciente en virtud de la cual se defiende una posición totalmente contraria, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 21 de enero de 2016, en la que se establece que: “...la tradicional naturaleza revisora del recurso contencioso no lo convierte en una segunda instancia de lo resuelto en vía administrativa... de este modo tiene plena jurisdicción para afrontar las pruebas que se aporten al proceso”. A *fortiori*, también recientemente se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 21 de septiembre de 2015, en el mismo sentido, y ha establecido que la aportación de pruebas en el procedimiento de revisión no se sujeta a las limitaciones que se establecen en el artículo 96 del RGGIT, “es decir, en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que pudiera interponerse frente al acto administrativo”.

Por último, resta concluir que el Tribunal Supremo se ha alineado en esta última interpretación, en su Sentencia de 17 de octubre de 2014 (recurso 3119/2013), en la

⁶⁰ Resoluciones del TEAC de 6 de noviembre de 2014 y de 16 de febrero de 2012, entre otras.

que en unificación de doctrina dispone lo siguiente: “Si la perspectiva de solución del litigio es la de decidir sobre si se dan las circunstancias que justifiquen la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, es evidente que la respuesta positiva se impone pues la acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida -aunque presentada en un momento posterior- previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración”.

En consecuencia, el Alto tribunal acepta la presentación de pruebas nuevas por parte del obligado tributario en la vía revisora, y ello, aunque este las hubiera podido presentar durante el procedimiento y a tal efecto hubiera sido requerido por la propia Administración tributaria⁶¹.

4. La prueba ilícita.

El artículo 11, apartado 1, de la LOPJ determina la nulidad radical de la prueba obtenida con violación de algún derecho fundamental cuando señala que “en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. De tal modo que no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”⁶².

Hoy en día no se alberga duda alguna sobre la afirmación de que la prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental ha de ser excluida de la apreciación probatoria, pues ello forma parte de las garantías del sistema constitucional⁶³. Sin embargo, esta conclusión no es taxativa pues, como nos recuerda el Tribunal Supremo, la determinación del alcance del artículo 11 de la LOPJ ha sido objeto de numerosas aportaciones dogmáticas y de una jurisprudencia constitucional que ha evolucionado sensiblemente desde los primeros precedentes sobre la materia (cfr. SSTC 9/1984, 114/1984 y 60/1988), hasta la formulación del principio de la conexión de antijuridicidad (SSTC 81/1998 –la prueba se hubiera obtenido también, razonablemente, sin la vulneración del derecho a la presunción de inocencia por infracción constitucional del secreto de las comunicaciones-⁶⁴; 121/1998 y 49/1999),

61 Este no es precisamente un tema pacífico, y así puede comprobarse si se acude a la ingente doctrina jurisprudencial que existe en torno al mismo (a tal efecto, véanse los distintos pronunciamientos que se recogen en la obra de CAAMAÑO ANIDO, M.A. et al: *Derecho y práctica tributaria*, cit., pp. 679-698).

62 También el artículo 287 LEC establece la ilicitud de la prueba obtenida con vulneración de derechos fundamentales.

63 El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 55/1982, dijo ya muy tempranamente que la presunción de inocencia solamente puede ser enervada por pruebas que hayan sido obtenidas con las debidas garantías.

64 Quizá, en materia tributaria, la violación del domicilio puede ser la actuación que en mayor medida pueda ocasionar la aplicación de la regla de exclusión. Así, téngase en cuenta que el derecho constitucional que se configura en el artículo 18.2 de la Constitución Española se concreta en dos reglas distintas. La primera se refiere a la protección de la “inviolabilidad” del domicilio, en cuanto garantía de que dicho ámbito espacial de privacidad de la persona elegido por ella misma resulte “exento de” o “inmune a” cualquier tipo de invasión o agresión exterior de otras personas o de la autoridad pública, incluidas las que puedan realizarse sin penetración física en el mismo, sino por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos (STC 22/1984). La segunda, en cuanto especificación de la primera, establece la interdicción de dos de las formas posibles de

esto es, la conocida procesalmente como conexión de antijuridicidad entre el hecho generador de la ilicitud y las fuentes y medios probatorios que proceden causalmente de aquel⁶⁵.

De esta manera, el establecimiento de la regla de exclusión probatoria, por la que no se deben reconocer efectos a las pruebas que se hayan obtenido vulnerando algún derecho fundamental, la ha ido diluyendo el Tribunal Constitucional al introducir determinadas excepciones a la misma a través de la denominada doctrina de la conexión de antijuridicidad⁶⁶. Por lo que, "la regla de exclusión en cuanto a su eficacia directa deja de tener un carácter absoluto"⁶⁷.

En esta línea interpretativa, el Tribunal Constitucional (STC 66/2009) añade que la razón fundamental que avala la independencia jurídica de unas pruebas respecto de otras radica en que las pruebas derivadas son, desde su consideración intrínseca, constitucionalmente legítimas, pues ellas no se han obtenido con vulneración de ningún derecho fundamental (STC 184/2003). "Por ello, para concluir que la prohibición de valoración se extiende también a ellas, habrá de precisarse que se hallan vinculadas a las que vulneraron el derecho fundamental sustantivo de modo directo, esto es, habrá que establecer un nexo entre unas y otras que permita afirmar que la ilegitimidad constitucional de las primeras se extiende también a las segundas (conexión de antijuridicidad). En la presencia o ausencia de esa conexión reside, pues, la ratio de la interdicción de la valoración de las pruebas obtenidas a partir del conocimiento derivado de otras que vulneran el derecho al secreto de las comunicaciones" (STC 81/1998).

injerencia en el domicilio, esto es, su entrada y registro, disponiéndose que, fuera de los casos de flagrante delito, sólo son constitucionalmente legítimos la entrada o el registro efectuados con consentimiento de su titular o resolución judicial (STC 22/1984); de modo que la mención de las excepciones a dicha interdicción, admitidas por la Constitución, tiene carácter taxativo (SSTC 22/1984; 136/2000). Téngase en cuenta, que también se entiende como entrada en el domicilio la realizada por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos (SSTC 22/1984, 10/2002 y 176/2013, entre otras).

- 65 En este sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala de lo penal, de 23 de febrero de 2017, recurso 1281/2016 (caso *Falciani*), en la que se nos recuerda que este Tribunal ya viene constatando desde hace algún tiempo mediante un brocardo de obligada cita que "la verdad real no puede obtenerse a cualquier precio (ATS 18 de junio de 1992, recurso 610/1990). En esta misma línea interpretativa, ha señalado este Tribunal que la incorporación de un acto lesivo de los derechos fundamentales al conjunto probatorio que ha de ser apreciado por el órgano sentenciador acarrea el riesgo de lo que en su Sentencia 195/2014, 3 de marzo, ha denominado una "metástasis procesal".
- 66 Como dice MIRANDA ESTRAMPES, el Tribunal Constitucional español "ha ido introduciendo en su discurso argumental referencias a las *necesidades de disuasión* limitando su ámbito de aplicación mediante el reconocimiento de excepciones inspiradas en gran medida en la jurisprudencia norteamericana. En la actualidad, entre los factores a tener en cuenta para aplicar o no una prohibición de valoración probatoria el TC menciona la existencia o no de intencionalidad o negligencia grave en la violación del derecho fundamental así como la propia entidad objetiva de dicha vulneración" (MIRANDA ESTRAMPES, M.: "La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones", *Revista Catalana de Seguretat Pública*, mayo 2010, pp. 136 - 137). Dicho autor enumera en su trabajo las siguientes excepciones a la aplicación de la regla de exclusión: a) La excepción de la buena fe en la actuación policial; b) la eficacia refleja, que a su vez subdivide en: la excepción de la fuente independiente, la excepción del descubrimiento inevitable y la excepción del nexo causal atenuado; y, c) la denominada doctrina de la conexión de antijuridicidad, a cuyo amparo se encuentra también la excepción del descubrimiento probablemente independiente (cit., pp. 140 - 150).
- 67 Cfr. MIRANDA ESTRAMPES, M.: "La prueba ilícita...", cit., p. 137.

De esta manera, cuando el centro de actuación se enmarca dentro de un proceso penal concreto, el mecanismo de conexión/desconexión se corresponde a un control, al que ha de proceder el órgano judicial que ha de valorar el conjunto o cuadro del material probatorio. A tal efecto, el Tribunal Supremo ha dicho recientemente, en Sentencia de la Sala de lo Penal de 11 de abril de 2016 (recurso 1393/2015), que, “para determinar si existe o no esa conexión de antijuridicidad, el Tribunal Constitucional ha establecido una doble perspectiva de análisis: una perspectiva interna, que atiende a la índole y características de la vulneración del derecho constitucional violado; en el caso, al secreto de las comunicaciones en la prueba originaria (qué garantías de la injerencia en el derecho se han visto menoscabadas y en qué forma), así como al resultado inmediato de la infracción (el conocimiento adquirido a través de la injerencia practicada inconstitucionalmente). Por otro lado, una perspectiva externa, que atiende a las necesidades esenciales de tutela que la realidad y efectividad del derecho conculcado exige. Pero todo ello, teniendo en consideración que estas dos perspectivas son complementarias, pues sólo si la prueba refleja resulta jurídicamente ajena a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo cabrá entender que su efectiva apreciación es constitucionalmente legítima, al no incidir negativamente sobre ninguno de los dos aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo. A su vez, y de forma mucho más clara, puede tratarse de una perspectiva natural y jurídica. La primera perspectiva -la natural- supone que la prueba refleja derive de forma empírica o por una formulación material de la inicial declarada nula (así, el hallazgo encontrado en un registro nulo, es también nulo, porque deriva naturalmente de la progresión natural de las cosas, como el contenido de la conversación es causalmente derivado de la propia interceptación practicada). La segunda perspectiva se refiere a la jurídica, esto es, la conexión se predica de la secuencia propia de los derechos en juego (por ejemplo, el temor, coacción o violencia, utilizados en el curso de una declaración de un imputado impide valorar lo que haya respondido al ser de tal forma interrogado, sin que esto se derive naturalísticamente de tal acción). Aquí, pues, se predica la conexión jurídica de otra acción, que no supone necesariamente la natural consecuencia de su antecedente. De todos modos, es imprescindible diferenciar entre las pruebas originales nulas y las derivadas de éstas, ya directa o indirectamente, de acuerdo con lo prevenido en el art. 11.1 LOPJ, las que lo sean de forma independiente y autónoma de la prueba nula, y ello porque si bien desde una perspectiva de causalidad material pueden aparecer conectadas con el hecho constitutivo de la vulneración del derecho, deben estimarse independientes jurídicamente por proceder de fuentes no contaminadas, como serían aquellas pruebas obtenidas fruto de otras vías de investigación tendentes a establecer el hecho en que se produjo la prueba prohibida, como es el supuesto de nulidad de unas intervenciones telefónicas que no se extendería a los conocimientos policiales exclusivamente obtenidos a través de vigilancias estáticas y seguimientos acordados

al margen de aquella intervención, o bien en aquellos casos en los que no se dé la llamada conexión de antijuridicidad entre la prueba prohibida y la derivada, a lo que ya nos hemos referido con anterioridad".

En este orden de ideas, un trascendente y recientísimo caso judicial, ínsito en el ámbito del derecho penal-tributario, lo podemos ver resuelto en la Sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala de lo penal, de 23 de febrero de 2017, recurso 1281/2016 (caso *Falciani*). En el caso de autos, la presunta prueba cuya consideración como ilícita se pretendía por el demandante, consiste en el apoderamiento de unos archivos por parte de un ciudadano de nacionalidad francesa e italiana en los que se contiene una ingente información bancaria sobre titulares de fondos gestionados por la entidad suiza HSBC. Archivos que tras ser puestos a disposición de la Hacienda española, fueron utilizados por esta, directa e indirectamente, para liquidar determinadas deudas tributarias⁶⁸.

La consideración del acto de apoderamiento de los ficheros informáticos de los que dispuso *Falciani* como un acto ejecutado con vulneración del derecho a la intimidad de los contribuyentes españoles que figuran en los mismos, es lo que lleva al demandante a reivindicar un radical efecto contaminante sobre el resto de las pruebas valoradas por el Tribunal *a quo*. Criterio éste que, como más adelante veremos, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo no comparte.

El tribunal anuncia que es la primera ocasión que tiene la oportunidad de pronunciarse sobre la cuestión relativa al valor probatorio de documentos bancarios y ficheros contables cuando, pese a existir constancia de que fueron sustraídos de forma ilegítima por un tercero, han sido determinantes en la apreciación probatoria... sin embargo, este silencio contrasta con otros pronunciamientos de instancias judiciales de otros países... que coinciden en descartar el efecto contaminante, subrayando la legalidad de la fuente próxima de prueba –la entrega por las autoridades francesas- y rechazando la indagación remota de cómo los agentes llegaron a obtener esos documentos. A este respecto, cita al Tribunal Supremo belga, Sentencia 22 de mayo de 2015, caso *KB Lux*; al Tribunal Supremo francés, Sentencia de 31 de enero de 2012, recurso 11-13097 y Sentencia de 27 de noviembre de 2013, recurso 13-85042, en la que se declara la utilización de esos documentos porque las autoridades francesas no intervinieron en los hechos ilícitos

68 Decimos directa o indirectamente porque, en un primer momento, y debido al gran número de contribuyentes españoles que constaban en los archivos facilitados por el informático y empleado de la entidad financiera (algunos medios de información fijan la cifra en casi 3.000 contribuyentes), la Hacienda española decidió invitar a regularizar su situación tributaria a aquellos cuyos datos se consideraban más relevantes (aproximadamente a 700 contribuyentes). En segundo término, aquellos que "compelidos" a regularizar no lo hicieron, se les notificó la apertura de un procedimiento de inspección tributaria, cuyo resultado pudo ser el de finalización con un acta de inspección (de conformidad, de disconformidad o con acuerdo) o bien, si la inspección apreció indicios de delito contra la Hacienda Pública, con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal para que procediera a interponer éste la correspondiente querrela penal, hecho este que podía desembocar, como ocurre en el caso que resuelve el Tribunal Supremo que hemos citado, con el correspondiente enjuiciamiento por la vía penal.

que hicieron luego posible su plena disposición por el tribunal de enjuiciamiento; a la Corte de Casación italiana, Sentencias de 26 de septiembre de 2012 –38753- y 17 de abril de 2013 -29433-, en las que se concluye que la prueba es consecuencia de un mecanismo de cooperación internacional y la falta de datos acerca de la sustracción; y al Tribunal Constitucional alemán, Sentencia de 9 de noviembre de 2010, cuya decisión se fundamenta en que la compra por los servicios secretos alemanes de un CD con información confidencial sobre contribuyentes sometidos al fisco alemán, cuyo contenido fue posteriormente utilizado por la acusación pública para instar la condena de los defraudadores, excluye la ilicitud probatoria. Esta sentencia fue impugnada ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), que en Sentencia de 6 de octubre de 2016 rechazó la demanda y dijo que “la orden de entrada y registro fue una injerencia acordada para la obtención de un fin constitucionalmente legítimo que, además, resultaba necesaria en una sociedad democrática... el auto de entrada utilizado por las autoridades germanas por el que obtuvieron el material informático era ajustado al principio de proporcionalidad”.

En definitiva, el Tribunal Supremo español llega a la conclusión de que los ficheros bancarios que se correspondían con personas y entidades que disponían fondos, activos y valores en la entidad suiza HSBC, fueron correctamente incluidos en el material probatorio evaluado por el Tribunal de instancia. No estaban afectados por la regla de exclusión⁶⁹. Se trataba de información contenida en unos archivos de los que se apoderó ilícitamente un particular que, cuando ejecutó la acción, no lo hizo como agente al servicio de los poderes públicos españoles interesados en el castigo de los evasores fiscales. Tampoco se trataba de ficheros informáticos cuya entrega hubiera sido negociada entre el transgresor y los agentes españoles. La finalidad disuasoria que está en el origen de la exclusión de la prueba ilícita no alcanzaba a *Falciani*, que sólo veía en esa información una lucrativa fuente de negociación. De tal manera que no se trataba de pruebas obtenidas con el objetivo, directo o indirecto, de hacerlas valer en un proceso.

Por lo demás, es patente la influencia que para el sustento de este criterio ejerce cierta jurisprudencia del Tribunal Supremo Federal norteamericano, en la que se descarta la aplicación de la regla de exclusión cuando las pruebas se obtienen por particulares (caso *Burdeau vs. McDowell*, 256 US, 465, 1921) o por agentes policiales extranjeros fuera del territorio estadounidense (caso *US vs. Verdugo-Urquidez*, 494

69 Algo nada novedoso, según el TS, puesto que “La doctrina sobre la prueba obtenida con vulneración de derechos fundamentales no responde a una fotografía estática, antes al contrario, ha experimentado una más que apreciable evolución desde su formulación inicial por la jurisprudencia del TC español.” Lejos queda así la configuración de la regla de exclusión como “una garantía procesal de origen constitucional incardinada en el contenido nuclear del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE)” para “sin llegar a un modelo de *desconstitucionalización plena*” de dicha regla (cfr. MIRANDA ESTRAMPES, M.: “La prueba ilícita...”, cit., p. 136), limitar su aplicación mediante el reconocimiento de ciertas excepciones, cuyo número, hoy en día, no parece que el Tribunal Constitucional haya acotado plenamente.

US 259, 1990)⁷⁰. En concreto, cuando se afirma que “al juez español no le incumbe verificar un previo proceso de validación de la prueba practicada conforme a normas procesales extranjeras”⁷¹.

Además, el Tribunal Supremo no considera que exista dato indiciario alguno que “explique la obtención de esos ficheros como el resultado de una colaboración – *ad hoc* o sobrevenida- de *Falciani* con servicios policiales, españoles o extranjeros. Tampoco hay dato alguno que fundamente la hipótesis de que, una vez ofrecida esa información, los servicios fiscales españoles se hicieran con ella en virtud de un pacto con el infractor”.

Por todo ello, se concluye que la incorporación a la causa penal abierta de “esos archivos comprometedores para los afectados, no guarda conexión alguna –ni directa ni remota- con la vulneración de los datos personas que protegían a los evasores fiscales”.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN.

El punto de partida de este trabajo ha sido el de dejar constancia de que en los procedimientos tributarios, quien haga valer su derecho, bien sea la Administración (por ejemplo, para probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos), bien lo sea el contribuyente (por ejemplo, para probar los hechos que le beneficien, como pueden ser los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, o la realidad de los gastos o cuotas deducibles), debe probar los hechos constitutivos del mismo.

El respeto a este principio general sobre el *onus probandi* que proclama la LGT, y que representa el criterio que rige en el resto del ordenamiento jurídico (LEC o LPA), se hace a pesar del carácter imperativo que tienen las normas tributarias y de la presunción de legalidad y validez que se atribuye a los actos tributarios. Por ello,

70 Cfr. MIRANDA ESTRAMPES, M.: “La prueba ilícita...”, cit., pp. 134-135; y, RICHARD GONZÁLEZ, M.: “Licitud y validez de la prueba obtenida por particulares en el proceso penal, comentario a la STS 116/2017 de 23 de febrero que declara la validez de la «lista falciani» para fundar una condena por delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm. 8946, 2017.

71 El TS analiza también el efecto que puede tener la declaración de improcedencia de la extradición solicitada por la Autoridad competente de Suiza (Fiscalía Federal de Suiza), respecto del ciudadano *Falciani*, que en su momento acordó la Audiencia Nacional (Auto 19/2013, de 8 de mayo), fundamentada en la falta de doble incriminación normativa en el caso. Suiza acusaba a *Falciani* de cuatro delitos de su Código Penal: espionaje financiero, violación del secreto bancario, violación del secreto comercial y apropiación de datos relativos a clientes. La Audiencia Nacional concluyó que en el derecho español “no existe una protección penal específica del secreto bancario como tal, y menos tratando su quebrantamiento como un mero delito formal”. Para el TS “tampoco el principio de doble incriminación resuelve de forma definitiva la controversia acerca de la licitud probatoria de la información contenida en los archivos de la Lista *Falciani*... el hecho de que se denegara la extradición de *Falciani* a las autoridades suizas, al estimar que en España no es delito la vulneración del secreto bancario, no autoriza una santificación de la prueba cuya licitud viene siendo cuestionada. El concepto de ilicitud probatoria no exige como presupuesto la comisión de un hecho ilícito. El art. 11 LOPJ vincula ese efecto, no a la autoría de un delito, sino a la obtención de las pruebas mediante un acto vulnerador de los derechos o libertades fundamentales que, por definición, puede ser o no constitutivo de delito.”

en la *praxis*, dicho hito legislativo no puede desvirtuarse por un subjetivo actuar en la dirección y en la valoración de las pruebas a cargo de la Administración tributaria. El carácter propiamente inquisitivo del procedimiento tributario así lo exige.

Respecto de la utilización de los medios de prueba para hacer valer su derecho, aunque se efectúa una remisión general a lo establecido en el Ordenamiento jurídico (a la LEC, principalmente), lo bien cierto es que las especialidades establecidas en la propia LGT son las que se aplican con una mayor intensidad.

De este modo, gozan de especial relevancia en materia tributaria, medios de prueba tales como la factura o las presunciones. Medios de prueba cuya valoración ha sido, y lo sigue siendo, delimitada por una abundante e incesante interpretación jurisprudencial.

Tanto la factura –la prueba documental reina en materia tributaria-, como las presunciones, no son por sí solos medios probatorios capaces de hacer valer un derecho. Lejos en el tiempo ha quedado ya el aparente –o pretendido- carácter de la factura como “prueba tasada”. Hoy en día se efectúa una valoración libre de las pruebas en su conjunto. La factura, a la que se le atribuye en la LGT el carácter de medio prioritario de prueba, ni sirve de prueba irrefutable de la existencia, por ejemplo de un gasto, cuando la presenta el obligado tributario (incluso, en su versión “completa”), ni por no poseerla resulta automáticamente suficiente la desacreditación del derecho que se pretende probar, por ejemplo, la deducibilidad de un gasto.

También quedan algunos flecos por resolver –más en el campo jurisprudencial que en el legal- de si es en el procedimiento tributario donde el obligado tributario debe presentar todas las pruebas, o bien, es posible también su presentación en las correspondientes vías de revisión, administrativa o judicial. Parece que la última línea de interpretación jurisprudencial, por el órgano de quien procede, el Tribunal Supremo, se inclina por la segunda opción apuntada.

Finalmente, no puede dejarse de lado el trascendente impacto constitucional que en este campo de la prueba está teniendo la regla de exclusión, en virtud de la cual no se admiten las pruebas obtenidas vulnerando un derecho fundamental. La doctrina emitida por los tribunales en este sentido, incluida la del Tribunal Constitucional español, no resulta excesivamente clarificadora en cuanto a su aplicación, por lo que se aboga por la solución caso a caso, criterio que evidentemente se aleja de la seguridad jurídica que en esta materia debería ser respetada con una mayor cautela.

BIBLIOGRAFÍA

CAAMAÑO ANIDO, M. A., ALONSO GONZÁLEZ, L., GARCÍA NOVOA, C., MAGRANER MORENO, F., MERINO JARA, I., SÁNCHEZ PEDROCHE, A.: *Derecho y práctica tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

CAYÓN GALIARDO, A. M.: "Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios", *Revista técnica tributaria*, núm. 97, 2012, pp. 13-32.

HERRERA MOLINA, P.M.: "La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA (Comentario a la STCJE de 5 de diciembre de 1996)", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 13, 1997, pp. 1111-1127.

MAGRANER MORENO, F. J.: "La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 10-11, 1991.

MITANDA ESTRAMPES, M.: "La prueba ilícita: la regla de excusión probatoria y sus excepciones", *Revista Catalana de Seguretat Pública*, mayo 2010.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario", *Civitas. REDF*, núm. 94, 1997, pp. 185-198.

MERINO JARA, I.: "La prueba en materia tributaria", *Fundamentos de Derecho: revista del Colegio de Abogados de Cáceres*, núm. 36, 2005, pp. 47-49.

PALAO TABOADA, C.: "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: art. 114", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma : libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 2, 1991, pp. 257-278.

RICHARD GONZÁLEZ, M.: "Licitud y validez de la prueba obtenida por particulares en el proceso penal, comentario a la STS 116/2017 de 23 de febrero que declara la validez de la «lista falciani» para fundar una condena por delito fiscal", *Diario La Ley*, núm. 8946, 2017.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en derecho tributario: formación y preconstitución de la prueba en derecho tributario*, Cizur Menor (Navarra), Thomson-Aranzadi, 2007.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: "A vueltas con los problemas de la prueba en el Derecho Tributario", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y Casos prácticos*, núm. 325, 2010.